

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Чортківський інститут підприємництва та бізнесу
Кафедра фінансів та банківської справи

Гулик Ольга Федорівна
Механізм оподаткування товарів при переміщенні через митний кордон
України
Спеціальність 8.03050801 «Фінанси і кредит»
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студент групи ФМОчзм – 51
Гулик Ольга Федорівна

(підпис)

Науковий керівник
к.е.н., доц. Ю.В. Бугель

(підпис)

Дипломну роботу допущено
до захисту

«___» _____ 2013р.

Зав. кафедри,

Десятнюк О.М. _____

(підпис)

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні засади функціонування системи оподаткування експортно-імпортних операцій	7
1.1. Сутність та значення системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.....	7
1.2. Функціональне призначення і характеристика митних платежів.....	23
1.3. Методичні аспекти побудови системи оподаткування експортно-імпортних операцій	29
 Висновки до розділу 1.....	 40
Розділ 2. Механізм оподаткування експортно-імпортних операцій в Україні	42
2.1. Діюча практика оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності країни.....	42
2.2. Аналіз вітчизняної системи митного оподаткування	49
2.3. Аналітична оцінка експортно-імпортної діяльності України на світових ринках	57
Висновки до розділу 2.....	65
Розділ 3. Напрями оптимізації механізму оподаткування товарів при переміщенні через митний кордон України.....	67
3.1. Проблемні аспекти системи оподаткування експортно-імпортних операцій та шляхи їх розв'язання	67
3.2. Формування оптимальної системи оподаткування в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності в Україні.....	74
3.3. Методичні засади прогнозування надходжень податків на експортно-імпортні операції до Державного бюджету	80
Висновки до розділу 3.....	90
Висновки.....	92
Додатки.....	95
Список використаних джерел.....	114

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах кризового стану майже всіх сфер народного господарства України податки є стабілізуючим фактором, який сприяє вирішенню першочергових економічних і соціальних проблем. Окрім того, податки в цілому виконують роль акумулятора передумов майбутнього оздоровлення економіки нашої держави, а також переходу до фази активних структурних перетворень. За цих умов стимулювання подальшого розвитку системи оподаткування стає важливим завданням держави.

Саме тому на особливу увагу заслуговують питання визначення та ефективного використання системи оподаткування експортно-імпортних операцій як умови здатності національної економіки активно співпрацювати із зовнішнім економічним середовищем.

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності загалом і економічні методи такого регулювання зокрема розглядаються в теорії та практиці в площині як держави, так і інтеграційних об'єднань.

Узагальнені методи вирішення цих проблем висвітлено в працях відомих зарубіжних учених і фахівців з міжнародної економіки А.Лаффера, В.Леонт'єва, Е.Ліндаля, Р.Майсгрейва, В.Познера, Т. Рибчинського та інших.

Варто зауважити, що незважаючи на великий науковий доробок у сфері зовнішньоекономічної діяльності, проблеми оподаткування експортно-імпортних операцій як у теоретичному, так і в прикладному плані на сьогодні досліджено недостатньо.

У працях вітчизняних учених традиційно аналізуються інструменти, структура та механізми функціонування національних і міжнародних систем державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, податкових і бюджетних систем, але не відображаються повною мірою актуальні питання розвитку системи оподаткування експортно-імпортних операцій в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності та інтеграції України у світове економічне співтовариство. Здебільшого поза увагою дослідників залишаються

проблеми формування системи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності економічними методами в умовах інтеграції України до Європейського Співтовариства (далі – ЄС).

Проблеми формування системи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності економічними методами висвітлено у працях відомих українських вчених Р.Балакіна, В.Будкіна, І.Бураковського, А.Гальчинського, О.Гребельника, В.Пятницького, В.Сіденка, А.Філіпенка.

Проте на сьогодні залишаються недослідженими взаємозв'язок системи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності й системи оподаткування експортно-імпортних операцій, вплив зовнішньоекономічної політики та інтеграційних процесів на формування бюджетної системи країни. Недостатньо визначено критерії ефективності функціонування податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності при застосуванні діючих зовнішньоторговельних режимів. Потребують подальшого дослідження сучасні тенденції розвитку регулятивних систем зовнішньоекономічної діяльності на тлі інтеграційних процесів та інтернаціоналізації діючих систем оподаткування експортно-імпортних операцій в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності. Вітчизняний досвід у цій сфері є недостатнім і потребує ретельної систематизації та аналізу.

Тому проблема формування системи оподаткування експортно-імпортних операцій в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності в Україні стає надзвичайно актуальною.

Актуальність, значущість та недостатня дослідженість проблеми зумовили вибір теми дипломної роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою даної роботи є системне дослідження чинників, що визначають економічну природу державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності економічними методами та визначення шляхів оптимізації процесу оподаткування експортно-імпортних операцій.

Відповідно до поставленої мети в роботі передбачено вирішення таких

основних завдань:

- розкриття змісту державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності економічними методами й особливості функціонування податків у цій системі державного регулювання;
- визначення структурних елементів механізму оподаткування експортно-імпортних операцій
- аналізу діючої системи оподаткування експортно-імпортних операцій та виявлення її недоліків;
- проведення аналізу зовнішньоекономічної діяльності України;
- визначення ролі митної системи у забезпеченні доходів державної казни;
- розроблення пропозицій щодо впровадження комплексу заходів, спрямованих на вдосконалення системи митного й податкового регулювання зовнішньоекономічної діяльності та бюджетного планування у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Об'єктом дослідження є сукупність економічних відносин, що виникають у процесі державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності економічними методами.

Предметом дослідження є система оподаткування експортно-імпортних операцій в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності.

Методи дослідження. У процесі дослідження були використані загальнонаукові прийоми і методи наукового пізнання, зокрема: історико-порівняльний, системно-структурний, порівняльно-правовий, економіко-математичний, логічний, статистичний, соціальний тощо. Основним виступає загальнонауковий діалектичний метод пізнання, на базі якого проблеми, розв'язувані у роботі, розглядаються в єдності їх соціального змісту й економічної форми. Системний підхід застосовувався для дослідження проблем державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності економічними методами, а також особливостей функціонування системи оподаткування експортно-імпортних операцій. За допомогою історико-правового методу досліджувалися процеси становлення системи оподаткування експортно-

імпортних операцій, було розглянуто застосування непрямих податків у його розвитку та динаміці.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні сукупності теоретичних підходів до організації державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності економічними методами у контексті тенденцій і закономірностей розвитку вітчизняної фіскальної та зовнішньоекономічної політики.

Практичне значення одержаних результатів наукового дослідження полягає в тому, що його положення та висновки можуть бути використані в процесі подальшого вдосконалення механізму оподаткування експортно-імпортних операцій; при розробці змін та доповнень до законодавства України у сфері митно-тарифного регулювання; а також у можливості застосування окремих положень для подальшого здійснення науково-дослідних робіт в даній галузі знань.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження пройшли апробацію та отримали позитивну оцінку на студентській науково – практичній конференції, присвяченій Дням науки ЧПІБ 9 квітня «Сучасні проблеми та тенденції розвитку фінансово-банківського сектору України» (Випуск 3).

Структура дипломної роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаних джерел. Основний зміст роботи викладено на 94 сторінках, що охоплюють 7 таблиць, 7 рисунків, 10 додатків. Список використаних джерел налічує 94 позиції на 9 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1. Сутність та значення системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності

Життєвий рівень країни значною мірою залежить від економічної політики. Підвищення інтересу українських вчених до праць західних дослідників з питань формування та ефективного функціонування економіки країни не випадково, оскільки науково та практично доведено, що своїм вибором економічної політики країна може уповільнити або прискорити зростання економічного потенціалу країни [50, 7].

Досліджуючи роль економічної політики у розвитку держави, український вчений Гальчинський А.С. [24, 37] вказує на те, що економічна політика держави, направлена на стабілізацію економіки, визначає особливу актуальність обґрунтування конструктивної моделі розвитку економічної системи. Деталізуючи, науковець Губський Б.В. зазначає, що процес реформування економічної системи України з метою побудови ринкової моделі господарювання передбачає включення економіки країни до світової системи господарювання. Вироблення оптимальної моделі функціонування економіки країни у світовому економічному просторі є одним із стратегічних завдань трансформування економічної системи. Сучасний етап ринкової трансформації економіки України передбачає розбудову таких елементів економічної системи, які, з одного боку, здатні забезпечувати рівні умови для здійснення господарської діяльності для усіх суб'єктів підприємницької діяльності, а з іншого – слугують інструментами державного впливу на стан економіки [24, 719].

Ще теорія Дж. Кейнса [35, 157] визначила, що одним із головних завдань державного регулювання економікою є підтримання макроекономічної рівноваги при обраних показниках економічних перетворень у суспільстві. У

фундаментальній праці П.Самуельсона, а також у ряді інших праць відомих російських економістів [81, 185], [26, 62], [34, 219] досліджено, що досягнення макроекономічної рівноваги передбачає поєднання підприємницької активності та регулюючої діяльності держави, яка, в свою чергу, реалізується за допомогою кредитно-грошової, податкової і зовнішньоекономічної політики [56, 36].

Аргументуючи вищезазначене та використовуючи творчі надбання зарубіжних та вітчизняних вчених [59], [60], пропонуємо розглянути структуру економічної політики держави, рис. 1.1.

Активне наукове відпрацювання Андрійчуком В.Г., Будкіним В.С., Бураковським І.В., Сіденком В.Р., Філіпенком А.С. [49] питань зовнішньоекономічної політики у процесі ринкової трансформації економіки обґрунтували ефективну концепцію розвитку зовнішньоекономічної політики України – зовнішньоторговельний режим лібералізації зовнішньоекономічної діяльності.

Особливість означеного наукового дослідження полягає в тому, що Україна має ще досить малий практичний досвід державного регулювання зовнішньоекономічною діяльністю задля успішної реалізації зовнішньоторговельного режиму лібералізації зовнішньоекономічної діяльності.

Цей досвід явно недостатній для того, щоб зробити певні теоретичні висновки, які б могли скласти основу для практичних пропозицій, що відповідають потребам сьогодення.

У контексті мети дослідження, визначення сутності, ролі та місця податків у системі державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності за умов лібералізації зовнішньоекономічної діяльності, пов'язане з аналізом проблем, які на сьогодні не достатньо висвітлені економічною думкою, а саме:

1. визначення податків на експортно-імпортні операції як структурного елементу зовнішньоекономічної, податкової та бюджетної політики;

2. визначення основних засад формування системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності;

3. визначення податків на експортно-імпортні операції як чинника розвитку національної економіки.

Як вже зазначалось - регулююча функція зовнішньоекономічної діяльності була започаткована у 30-і роки Д.М.Кейнсом [35, 207]. В ході досліджень вчений прийшов до висновку, що державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється за допомогою тарифних та нетарифних методів регулювання, див.рис. 1.1.

В українській економічній науці пріоритети в дослідженні проблем державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності належать Балакіну Р.Л. [49], Осиці С.Г., Осиці А.С., Покрещуку О.О., П'ятницькому В.Т. [70]. При класифікації існуючих методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, в основу вибору критеріїв вони покладають організаційні заходи, які досить умовно можуть бути поділені на захисні і наступальні. При цьому, як зазначають у своїх працях відомі економісти П.Х.Ліндерт [38, 348] та А.Маршалл, в залежності від економічної ситуації в країні, при виборі тих чи інших методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, слід додержуватись таких основних принципів: неконфронтаційність, або регулювання зовнішньоекономічної діяльності на рівноправній не дискримінаційній основі зі збереженням традиційних та створенням нових можливостей її багатоваріантного розвитку; системність, або об'єктивно обумовлене розвитком внутрішніх і зовнішніх ринків регулювання зовнішньоекономічної діяльності через оптимізацію напрямів, рівнів, форм та методів зовнішньоекономічної діяльності; відповідність вимогам та критеріям забезпечення економічної безпеки держави [58, 31].

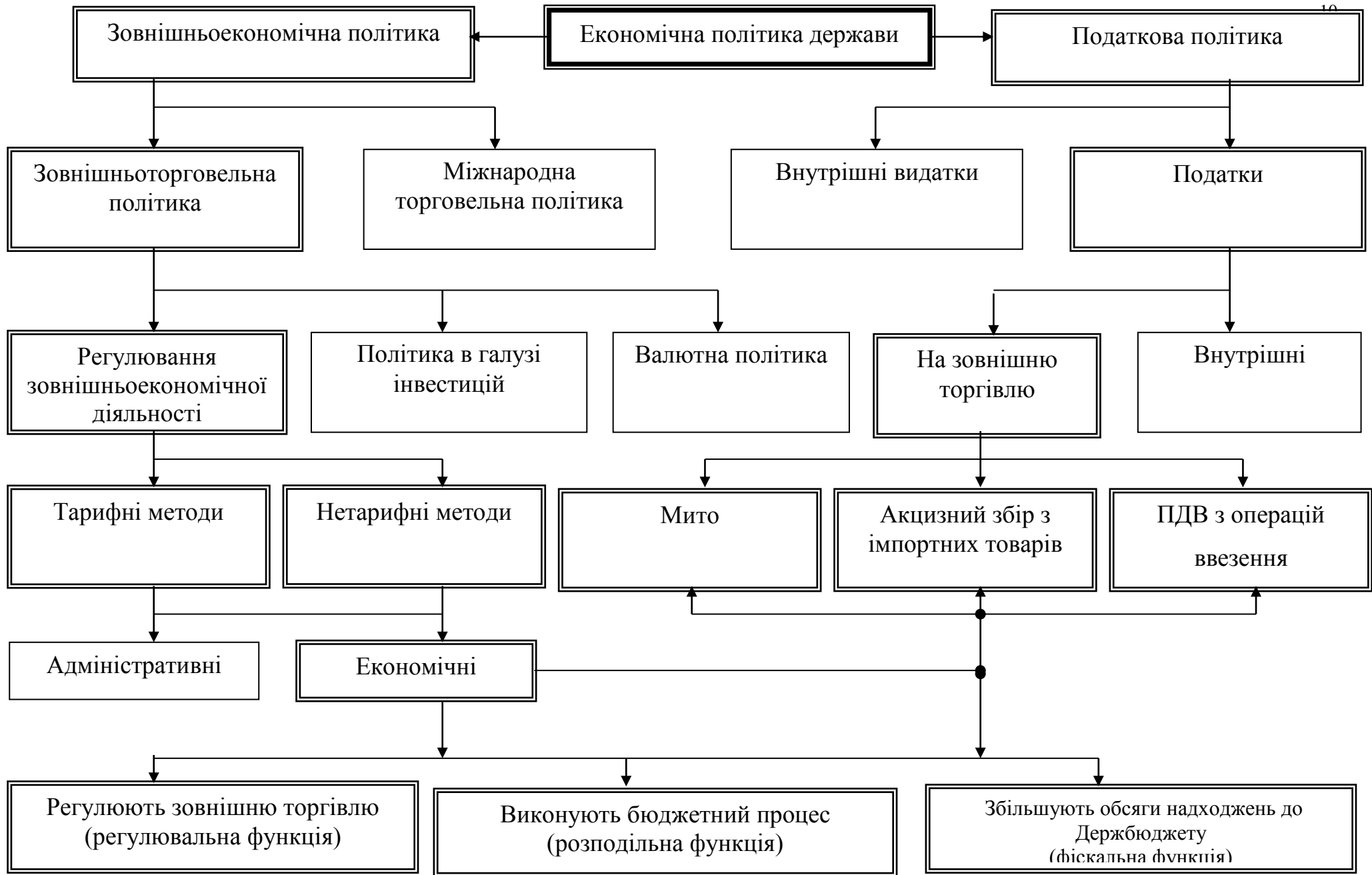


Рис. 1.1 Структура економічної політики держави

До вдалих спроб викласти існуючі методи регулюючої діяльності держави можна віднести концепцію відомого російського вченого-економіста А.С.Булатова [46, 94]. На його думку, регулюючі дії держави на торгові відношення з іншими країнами виражаються через: форми взаємозв'язку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, за допомогою яких забезпечується перерозподіл товарів, послуг, робочої сили та капіталів у відповідності зі зміною ефективності у різних сферах економічного простору; систему заходів, спрямованих на досягнення економікою даної країни визначених переваг на світовому ринку і одночасно на захист внутрішнього ринку від конкуренції іноземних товарів; дії державних органів, спрямовані на оптимізацію участі країни в міжнародному розподілі праці [57, 69].

Варто зазначити, що питання державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності українські вчені в цілому розглядають у контексті зовнішньоторговельної політики, не беручи до уваги аспекти податкової та бюджетної політики у зовнішньоекономічній діяльності [6], [78, 12].

Перші спроби у вивченні взаємозв'язку зовнішньоекономічної, податкової та бюджетної політики належать українському вченому Воротіну В.Є. Визначаючи економічну сутність поняття “державне регулювання” він звертає увагу на методи впливу держави на зовнішньоекономічну діяльність шляхом прогнозування, бюджетного планування, податкового регулювання.

Український вчений Гребельник О.П., зосередившись у своїх дослідженнях [12] на питаннях державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності тарифними методами, характеризує мито не тільки як інструмент державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а і як податок на зовнішньоекономічну діяльність, див.рис. 1.1.

Із історії економічної думки відомо, що історично першим методом регулювання зовнішньоекономічної діяльності був митно-тарифний. Дослідники у сфері економічної історії [1, 49], [2], [86, 30], [93, 294] погодились з висновком, що мита існували ще з часів, які передували створенню централізованої держави.

В той час вони носили в основному фіскальний характер, оскільки їх головна ціль складалась в поповненні казни [15, 12]. В ході подальшого розвитку суспільства значення мита як фіскального інструменту зменшувалась, а зростала їх роль в якості ефективного засобу проведення торгівельної політики [90].

Визначаючи економічні причини виникнення державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, англійські вчені перш за все вказували на нерівномірність розвитку окремих держав, економічні і політичні кризи, розширення зовнішньоекономічних зв'язків, номенклатури товарів, що обертаються у зовнішній торгівлі, відносно вирівнювання цін на аналогічні товари в різних країнах [92, 274]. На думку науковців, саме ці причини призвели до того, що імпортне мито з часом стало не в змозі задовольняти вимогам, що пред'являлись до регулювання зовнішньоекономічною діяльністю. За цих умов виникли інші методи регулювання зовнішньоекономічної діяльності, що не входили в групу митно-тарифних обмежень. В адміністративному порядку чи в силу виконуючих ними функцій, досить часто безпосередньо не зв'язаних з зовнішньоекономічною діяльністю, вони почали грати роль регуляторів зовнішньоторговельного обігу. Найбільш ефективним при цьому опинились нетарифні методи державного регулювання, регулюючі функції яких здійснюються через процеси ціноутворення [3, 25].

В політичному плані нетарифні методи державного регулювання частіше рахуються більш переважними для уряду, оскільки їх протекціоністський характер є менш очевидним. Особливості використання цих методів складаються у тому, що вони вводяться, як правило, органами державної влади і носять автономний характер, тобто вони, у відмінності від тарифних методів, не пов'язані з міжнародними зобов'язаннями. Тому об'єм і методика їх застосування повністю регулюється національними органами і національними правилами. Однак, ні один із приведених засобів протекціонізму не обмежують виробника з питань виходу на зовнішній ринок, не встановлюють прямих адміністративних обмежень. Навпаки, кількісні обмеження, в якому б вигляді

вони не практикувались, представляють собою форму державного регулювання умов виходу підприємств на зовнішній ринок [33, 34].

Досить різнопланові тривалі дискусії між науковцями [11, 30], [9, 75] дозволили прийти до висновку, що за характером дії тарифні та нетарифні методи регулювання зовнішньоекономічної діяльності можна поділити на економічні та адміністративні.

Більшість теоретиків підтверджують думку, що економічні методи регулювання базуються на використанні економічних інструментів зовнішньоторговельної політики, а саме - податків на експортно-імпортні операції - мита, акцизного збору з імпортних товарів та податку на додану вартість на операції з продажу (далі – ПДВ). Держава, використовуючи ці інструменти, впливає на економічні інтереси суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності і, відповідно, на їх поведінку, зберігаючи разом з тим повну оперативну самостійність. Вказані методи у більшій мірі відповідають природі ринкових відносин і тому грають головну роль у митному регулюванні зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) у сучасних умовах.

Водночас, адміністративні методи містять державні правила, нормативи, заборони, за допомогою яких держава здійснює безпосередній вплив на суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, регламентують різні сторони їх діяльності в інтересах суспільства. Вони у більшості випадків протирічать природі ринкових відносин і тому сфера їх застосування поступово звужується.

Конкретизація положень традиційного теоретично – методологічного аналізу існуючих методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, дала змогу узагальнити існуючі класифікації методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, табл. 1.1.

Практичне застосування економічних методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється шляхом оподаткування експортно-імпортних операцій. Товари, що переміщуються у рамках зовнішньоекономічної діяльності оподатковуються податками на зовнішню

торгівлю та визначеними національним законодавством внутрішніми податками на експортно-імпорتنі операції [21, 84].

Таблиця 1.1

Класифікація методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Методи державного регулювання	Характер методу регулювання	Виконуючі функції	Механізм обмежень, закладений в:	Інструменти торгової політики
Тарифні	Економічний	Регулююча Фіскальна Розподільча	- системі оподаткування експортно-імпорتنих операцій	Мито
Нетарифні	Адміністративний	Регулююча Розподільча	- кількісному регулюванні об'ємів імпорту та експорту	Квотування Ліцензування Субсидії Кредитування Демпінг Інші технічні бар'єри
	Економічний	Регулююча Фіскальна Розподільча	- системі оподаткування експортно-імпорتنих операцій	Митні збори Акцизний збір ПДВ

Дослідження, проведені відомим українським вченим І.Бураковським [8] теоретично доказали, що оподаткування імпортованих в країну товарів вказаними видами податків, підвищує вартість такого товару і, відповідно, знижує його конкурентоспроможність.

Варто наголосити на трьох важливих функціях податків на експортно-імпорتنі операції: регулюючій, фіскальній та розподільчій (бюджетній), рис.1.2.

Слід відмітити, що не зважаючи на наявність досить складного механізму взаємозалежності вказаних функцій, аналіз їх взаємодії науковцями не здійснено.



Рис.1.2 Функції економічних методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

З'ясовуючи сутність функцій податків на експортно-імпортні операції, вітчизняні дослідники зосереджують свою увагу лише на регулюючій та фіскальній. Розподільча (бюджетна) функція досліджується лише у контексті внутрішніх податків [87].

При виконанні регулюючої функції податки у зовнішньоекономічній діяльності створюють захист внутрішньої вітчизняної економіки від небажаної конкуренції і класифікуються як економічні методи тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності; при виконанні фіскальної та розподільчої (бюджетної) функцій вони слугують отриманню прибутків державою та класифікуються як податки на експортно-імпортні операції.

Фіскальна функція економічних методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності визначається податковою політикою у зовнішньоекономічній діяльності, розподільча – політикою бюджетного планування.

Впровадження чинників податкової політики у систему державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності передбачає визначення стратегічних напрямів розвитку системи оподаткування експортно-імпортних операцій, її структури, елементів цієї структури, пріоритету реалізації тієї чи іншої функції податків у конкретний період функціонування зовнішньоекономічної діяльності.

Історія економічного розвитку більшості країн демонструє багатогранність структури та пріоритетів податкової політики. Остання, поряд з кредитно-грошовою та зовнішньоекономічною політикою має велике значення для інвестиційної активності і переходу економіки до зростання [80, 79].

Вивчаючи проблеми ринкових відносин, науковець Б.Селігмен [73, 476] зазначив, що із розвитком ринкових відносин частина вартості сукупного суспільного продукту, що одержавлюється за допомогою податків, набула не тільки фіскального, а й економічного значення.

Сучасність поглядів Юрія С.І., Крисоватого А.І. [88], Василика О.Д., Павлюка С.І. [10, 7] на ступінь важливості того чи іншого виду макроекономічної політики затвердили висновки про те, серед різноманітних видів макроекономічної політики уряд, окрім зовнішньоекономічної, у більшості випадків рахує одними з основних – податкову та бюджетну політику, адже існування податків визначається потребою держави у коштах, необхідних для виконання своїх важливих функцій.

Роль податкової і бюджетної політики визначаються поглядом на роль держави в організації економічної діяльності у тому числі зовнішньоекономічної.

Історичні дослідження відомих українських вчених В.М. Суторміної, В.М. Федосова, В.Л. Андрущенко [18, 45] у сфері державних податків свідчать, що податки на експортно-імпортні операції, як обов'язкові примусові платежі фізичних та юридичних осіб, виникли вже на ранніх стадіях розвитку державності в Україні.

Продовжуючи дослідження у цьому напрямі вітчизняними науковцями Василюком О.Д. [9], Крисоватим А.І., Павлюком С.І., Юрієм С.І. досить вичерпно було здійснено аналіз податків як економічної та фінансової категорії.

При цьому, розглядаючи специфічні особливості останніх, увага вчених була зосереджена на простоті, зрозумілості, можливості прогнозування фінансових результатів для будь-якого платника податків [18, 55].

Слід підкреслити, що головна мета податкової політики у зовнішньоекономічній діяльності - створення сприятливого інвестиційного клімату у підприємницькій діяльності, умов для реструктуризації вітчизняного виробництва на інноваційній основі, нарощування випуску конкурентоспроможної продукції, відновлення внутрішнього ринку.

З огляду на це, зазначимо, що в сучасних умовах кризового стану майже всіх сфер народного господарства України, розробка найбільш адаптованої до сучасного стану світової економіки системи оподаткування

зовнішньоекономічної діяльності є важливою передумовою майбутнього оздоровлення економіки нашої держави, а також переходу до фази активних структурних перетворень.

1.2. Функціональне призначення і характеристика митних платежів

Визначення податків у зовнішньоекономічній діяльності як інструмента державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, зумовило необхідність дослідження їх функцій та принципів оподаткування.

Питання про функції, що виконуються податками, є предметом наукових дискусій. Актуальність і значущість теоретичного переосмислення цього питання проявляється у більшій степені в період формування ринкових відносин і підвищення ролі податків у регулюванні економічного розвитку країни [17, 73], [53, 39].

Однієї фіскальної функції недостатньо, щоб виразити всю багатоманітність потенціальних можливостей податків і визначити роль і значення їх практичних форм існування. Цим цілям слугує регулююча функція, яка врівноважує фіскальні властивості податків, частково їх нейтралізує у відповідності з економічними задачами в умовах глобалізації сучасних економічних процесів [36], [54, 28].

Наукові дослідження підтверджують, що фіскальна і регулююча функції податкової системи ринкового типу не тільки співіснують, але й продуктивно взаємодіють [19, 56], [23, 81].

Проте, слід відмітити, що умови інтеграції визначають необхідність дослідження і розподільчої (бюджетної) функції податків, яка у відношенні податків на експортно-імпорتنі операції ще не достатньо висвітлена вітчизняною наукою [75, 146].

Узагальнення досліджень науковців дали змогу систематизувати існуючі функції податків на експортно-імпорتنі операції з урахуванням властивостей, ознак, призначення, ролі останніх, додаток А.

Характеристика зарубіжних теорій податків та еволюція наукової думки про податки приведена у додатках Б, В.

Сучасний розвиток теорії податків визначається дослідженням чинників, які в умовах перехідної економіки України сприятимуть економічному зростанню. Вітчизняні науковці Суторміна В.М., Федосов В.М., В.П.Андрущенко значну увагу приділяють саме податковому регулюванню, наголошуючи на необхідності оптимізації податків, впорядкуванні системи оподаткування, забезпеченні стимулюючої функції податків, підтримці через них державою малого та середнього бізнесу [18, 45]. Українські вчені Василик О.Д., Юрій С.І., Бескид Й.М., Поддєрьогін А.М., Огонь Ц.Г., Бураковський І. в своїх дослідженнях підтверджують тезу про те, що податки за умов переходу до ринкової економіки повинні використовуватись не тільки як джерело одержання доходів, бюджету, але й як важливий інструмент фінансового регулювання економіки.

Варто зазначити, що характерною відмінністю наукового внеску сучасних економістів з питань оподаткування є те, що податок розглядується комплексно, як складне системне утворення.

Податок у зовнішньоекономічній діяльності є специфічною монопольною ціною послуг держави платникам податків - суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності. Купівля-продаж, як невід'ємна частина зовнішньоекономічної діяльності, супроводжується протиріччям між державою, яка прагне підвищити об'єми податкових надходжень до Держбюджету і суб'єктом податку, який прагне в мінімізації податкового тиску. У цьому контексті мета податкової політики у зовнішньоекономічній діяльності заключається у вирішенні даного протиріччя за рахунок досягнення оптимальної кількості податків, рівня оподаткування та справедливого розподілу податкового тиску між платниками податку.

За визначених умов особливої актуальності набирають дослідження теоретичних та методологічних підвалин податкової політики, як основи для формування системи оподаткування експортно-імпортних операцій.

Історія економічного розвитку більшості країн демонструє багатогранність структури та пріоритетів податкової політики.

Визначаючи економічну сутність податкової політики, вчені зосереджують свою увагу в цілому на діяльності держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків до централізованих фондів грошових ресурсів держави.

Деталізуючи зазначену точку зору, український вчений Юрій С.І. зазначає, що формуючи свою податкову політику, держава за допомогою збільшення або зменшення державних обсягів податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, тарифів, сприяє зростанню чи спаду господарської активності, реалізації збалансованої соціальної політики. Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює пропорції в економічній структурі виробництва й обміну, розвитку продуктивних сил. Тобто, акцентується увага на регулюючій функції податкової політики.

Слід відмітити, що зосереджуючись на регулюючій функції податкової політики в цілому, податкова політика у зовнішньоекономічній діяльності у контексті державного регулювання залишається мало дослідженою українською науковою думкою.

Теоретико-методологічний аналіз економічної природи податкової політики у зовнішньоекономічній діяльності показав, що остання представляє собою систему економічних заходів у сфері податків, які, окрім регулювання зовнішньоекономічної діяльності сприяють формуванню збалансованого рівня національного валового продукту, забезпечують надходження до Держбюджету. При цьому варіації податковими пільгами, їх диференціація дозволяє впливати на активність зовнішньоекономічної діяльності, структуру імпорту, динаміку та структуру виробництва, відповідний розподіл доходів.

У перебігу дослідження, запропоновано схему функціонального взаємозв'язку зовнішньоекономічної та податкової політики, в якій на базі структурних елементів охарактеризовані спільні функції методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності та податків на експортно-імпорتنі операції, виявлено взаємозв'язок цих елементів, рис. 1.3.

Орієнтація податкової політики у зовнішньоекономічній діяльності на ринкові відносини означає поступове формування податкового законодавства, яке б забезпечувала паритет функцій: фіскальної, регулюючої та розподільчої.

Проявом податкової політики, яка провадиться у державі відносно зовнішньоекономічної діяльності та формується відповідними державними структурами є система оподаткування експортно-імпорتنих операцій.

За економічним змістом система оподаткування експортно-імпорتنих операцій – це сукупність встановлених у країні податків та обов'язкових платежів, що надходять до бюджетів різних рівнів бюджетної системи. Існує низка принципів, які визначають науковий підхід до характеристики, внутрішньої суті та суспільного призначення цього поняття [50, 7]. Побудову та функціонування оптимальної системи оподаткування експортно-імпорتنих операцій необхідно розглядати у контексті відповідності принципу вигоди й адміністративної зручності, принципу платоспроможності, принципу визначальної бази.

В основу побудови певної системи оподаткування експортно-імпорتنих операцій покладається економічна доктрина держави. Визначивши свою економічну доктрину, держава розробляє стратегію і тактику досягнення поставленої мети. Ґрунтуючись на обраній соціально-економічній доктрині держави, шляхом побудови конкретної системи оподаткування, в країні формується середній рівень оподаткування. Дійсним проявом соціально-економічної доктрини держави є прогнозований обсяг видатків бюджетів. Цей прогнозований показник і є визначальною основою для встановлення норми оподаткування в державі.

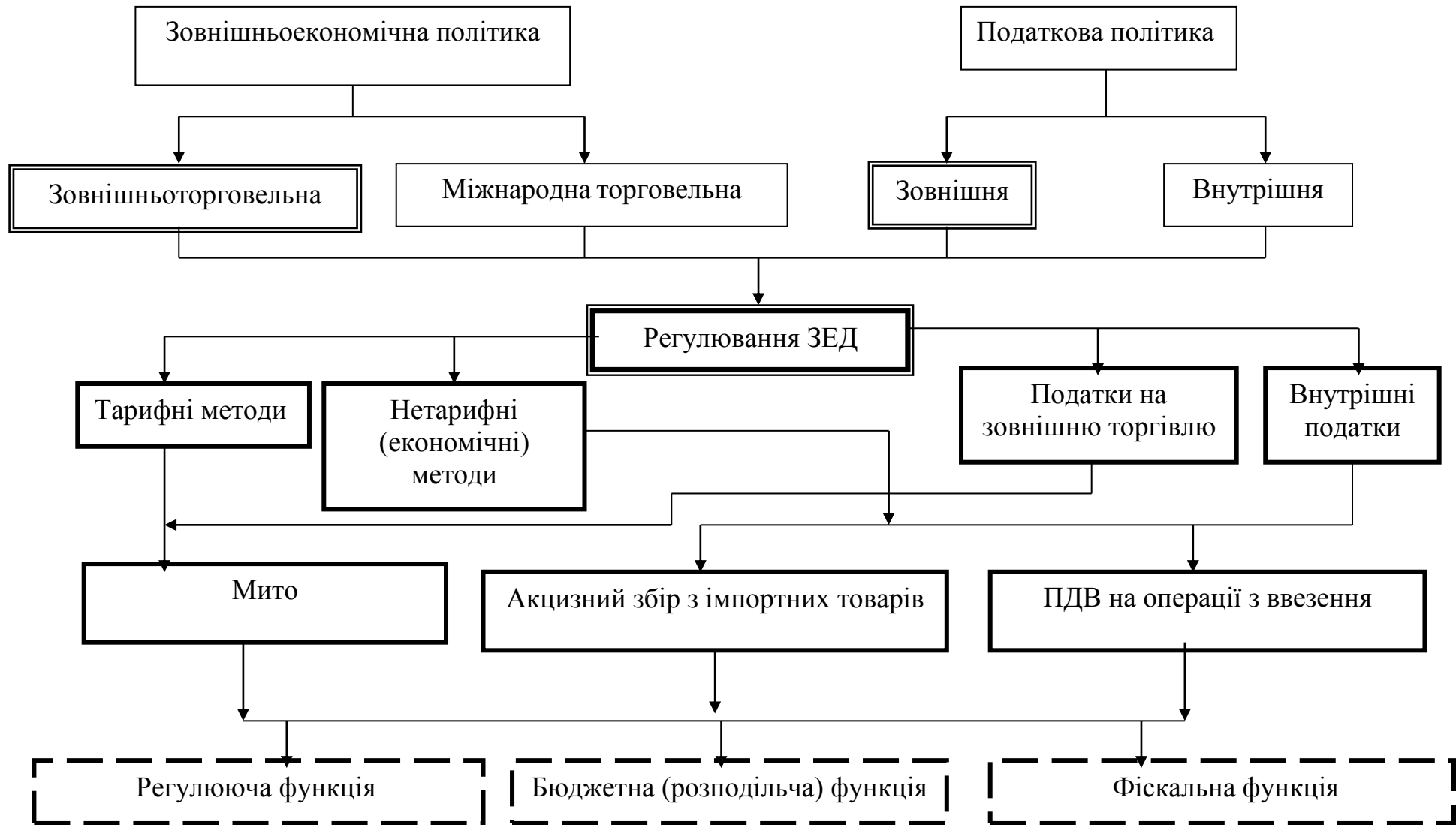
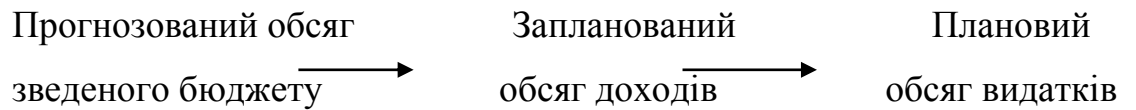


Рис.1.3 Функціональний взаємозв'язок зовнішньоекономічної та податкової політики

У бюджетному плануванні, і зокрема плануванні податкових надходжень, на думку вченого-економіста Юрія С.І. повинна бути чітка послідовність:



Водночас треба визначити, що не завжди підвищення норми оподаткування в країні призводить до збільшення обсягу податкових надходжень до державної казни. На обсяг податкових надходжень впливає процес ухилення від сплати податків. Надмірне підвищення норми оподаткування приводить до збільшення доходів тіньової економіки та до скорочення бази оподаткування.

Головною задачею функціонування податкового механізму у зовнішньоекономічній діяльності є посилення впливу на соціально-економічний розвиток країни і забезпечення на цій основі стабільного зростання національного валового продукту і національного доходу. Елементно-функціональна структура податкового механізму у зовнішньоекономічній діяльності узагальнена у додатку Д.

Системі оподаткування, як економічній категорії присутня своя система елементів, яка висловлює її зміст і форму, визначає класифікаційні ознаки.

Класифікацію елементів податку можна провести з урахуванням їх участі та значущості у виконанні тих чи інших функцій податку. Так, в реалізації фіскальної функції податків вирішальна роль належить таким елементам, як ставка та джерело податку, база оподаткування; регулюючої – об'єкт і суб'єкт податку, ставка податку; бюджетної (розподільчої) – метод обліку податкової бази, податковий період, порядок нарахування, способи і порядок сплати податку.

Необхідно відмітити, що оскільки елементи у взаємозв'язку та взаємодії формують одне поняття – податок, люба класифікація податків являється умовною.

Неможливо і економічно не вірно проводити чіткий кордон у розподілі елементів податків, прив'язавши їх до тієї чи іншої функції. Вони діють і впливають на соціально-економічний розвиток суспільства у сукупності і в цілісній єдності. В цьому проявляється ефективність всіх елементів податку.

1.3. Методичні аспекти побудови системи оподаткування експортно-імпортних операцій

Виникнення інтеграційних угруповань у країнах Східної та Західної Європи викликало гостру необхідність теоретичної розробки наукових підходів до формування і функціонування системи оподаткування експортно-імпортних операцій у країнах з перехідною економікою, враховуючи економічні особливості конкретної країни, напрями ринкових реформ, конкурентоспроможності національної економіки тощо [74, 38], [76].

Як показує економічна історія, формування системи оподаткування експортно-імпортних операцій повністю залежить від прийнятого країною зовнішньоторговельного режиму, який визначає рівень захисту внутрішнього ринку. Методичні аспекти побудови системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності при цьому мають орієнтуватись на причини, по яким вводиться такий захист.

Непрямі податки у зовнішньоекономічній діяльності по своїй економічній природі, призначенню та способам стягнення мають декілька суттєвих характеристик. Ці податки являються податками на споживання, вони є найбільш стабільні доходні джерела бюджету та перешкоджають ухиленню від сплати податків з причини очевидності бази оподаткування. Однією ж з головних функцій визначених податків є їх об'єктивна можливість регулювання зовнішньоекономічною діяльністю. Непрямі податки у зовнішньоекономічній діяльності служать основним економічним опором розвитку держави з перехідною економікою [25, 116], [61, 305].

У більшості випадків введення митних тарифів з економічної точки зору не являється оптимальним засобом оподаткування [15], [89]. На практиці митні тарифи вводяться Урядом з метою захисту внутрішніх виробників від іноземної конкуренції. Якщо за мету введення митного тарифу береться залучення доходів до бюджету, світовий досвід рекомендує використовувати митні тарифи з низькими ставками.

В умовах інтеграції є декілька причин, які викликають необхідність приймати рішення про введення системи тарифів з низькими та максимально близькими по рівню ставками. Це зумовлено тим, що багатоманітність ставок підвищує витрати на стягнення мита; єдина ставка означає єдиний рівень фактичного захисту для всіх внутрішніх галузей; диференціація ставок підштовхує групи з вузькими економічними інтересами до використання частини своїх ресурсів на підвищення степені наданого їм захисту викривлення [91, 83].

Для отримання заданого рівня державних доходів з найменшим ефектом викривлення на економіку, тариф повинен застосовуватись у відношенні до всіх імпортованих товарів з мінімальною диференціацією ставок [37, 40].

Не малозначимим аспектом теорії оптимального оподаткування являється те, що кінцевий продукт повинен оподатковуватись податками по більш високим ставкам, ніж виробничі ресурси.

Ключовим елементом розвитку експорту у країнах з перехідною економікою являється ефективна система забезпечення експортерів вільним доступом до виробничих ресурсів по світовим цінам [69]. З цієї метою виробничі ресурси, що використовуються експортними галузями, повинні бути звільнені від економічних методів тарифного та нетарифного регулювання. Застосування нульової ставки ПДВ для експортних товарів необхідно для того, щоб експортовані товари могли конкурувати на зовнішньому ринку.

Одним із методів, за допомогою якого деякі із країн, що досягли успіху, забезпечували експортерів виробничими ресурсами по світовим цінам, є

використання нульової ставки мита у відношенні всіх виробничих ресурсів без виключення. Прикладом такої політики може бути Гонконг і Сінгапур, в яких не встановлено практично ніяких торгових бар'єрів. При цьому переваги тарифу з уніфікованою ставкою будуть втрачені, якщо всі виробничі ресурси будуть звільнені від мита, але збережеться суттєвий захист кінцевої продукції.

Сучасні методичні аспекти формування системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, направлені на стимулювання експорту детально розглядаються в роботах групи американських вчених Оксфордського університету [95].

Як показує практика формування системи оподаткування, експортерам може надаватись право не сплачувати імпортне мито на імпортовані виробничі ресурси, якщо такі виробничі ресурси були використанні при виробництві готової продукції, що експортується.

Існує декілька факторів, які перешкоджають ефективному запровадженню цих механізмів. По-перше, з адміністративної точки зору, досить складно звільнити від мита імпортовані виробничі ресурси, які використовуються непрямим чином. По-друге, не можливо з точністю визначити – знаходиться виробник вище чи нижче встановленої межі по експорту. Крім того, коли експортери отримують звільнення від мита тільки у відношенні виробничих ресурсів, що реально використовуються у виробництві товарів на експорт, необхідно запровадити постійний збір інформації про технічні вимоги виробничих процесів. Якщо використання звільнених від мита виробничих ресурсів не може контролюватись, здійсниться скорочення надходжень в бюджет, а виробничі ресурси вітчизняного виробництва будуть заміщені безмитним імпортом.

Можливим рішенням цієї проблеми являється система, що використовується у Кореї та Тайвані, коли встановлюється і регулярно публікується матриця технічних коефіцієнтів для основних експортних товарів, і потім вона застосовується для всіх випадків. Аналогічні методи

використовувались при сприянні Всесвітнього банку в таких країнах, як Бангладеш, Індія і Пакістан. В Марокко використовується система звільнень, заснованих на деклараціях експортерів. Однак, необхідно відмітити, що попадання на внутрішній ринок навіть невеликих партій безмитного імпорту виробничих ресурсів може нейтралізувати міри, направлені на створення конкурентоспроможного експортного сектору.

Методологія формування системи оподаткування митом передбачає відшкодування експортерам мита і інших непрямих податків, уже сплачених ними при імпорті виробничих ресурсів. Відшкодування мита використовується для підтримки компаній, які являються невеликими чи нерегулярними експортерами. Ця система застосовується також у випадках, коли на імпортовані виробничі ресурси приходиться лише мала частина всіх виробничих ресурсів експортного сектору. Відшкодування мита, у відмінність від великої частини прямих субсидій на експорт, допускається правилами ГАТТ. Однією із важливих галузей, в яких відшкодування мита використовується для захисту експортерів як в країнах, що розвиваються, так і в промислово розвинутих країнах, являється автомобільна промисловість (Бразилія, Мексика, США і інші країни). Різні варіанти цього методу використовувались також у Кореї, Індії, Індонезії, Тайвані, Тайланді. З адміністративної точки зору, система відшкодування мита повинна передбачати стандартне повернення по кожному стандартному експортному товару і можливість подання заяви на отримання більш високого відшкодування з наданням відповідної документації.

На сьогодні існують досить обмежені теоретичні розробки питань відшкодування мита та звільнення виробничих ресурсів експортних галузей від митних тарифів. Найбільш розповсюдженою є рекомендація щодо відміни протекціоністської політики.

Коли визначений рівень протекціонізму приймається як задана величина, відшкодування мита може сприяти зростання конкурентоспроможності експортних галузей за рахунок внесення нових викривлень у цінову структуру.

В країнах, що розвиваються, важливу роль у загальній структурі податків грає мито на експорт. Більша частина експортного мита стягується з сировинних товарів в країнах, де екпортується тільки декілька видів продукції і загальна сума експорту становить значну частину ВВП. На початку 90-х років податки на експорт були повністю відмінені чи суттєво знижені.

У більшості випадків експортним митом оподатковується один чи два товари, на які приходить значна доля експорту країни. Підставою для використання мита на експорт є скорочення поставок і покращання умов торгівлі та стабілізація доходів від експорту і оподаткування надмірного прибутку [46, 139].

В останні роки в рекомендаціях Міжнародного Валютного Фонду (далі МВФ) та Всесвітнього банку з питань економічних реформ, значна увага приділяється зниженню митних тарифних ставок і скороченню розбіжності діючих ставок [94]. Досить часто ці рекомендації складають частину програм реформ, направлених на встановлення єдиного низького митного тарифу і повного усунення нетарифних бар'єрів.

В середній і довготривалій перспективі стратегія, направлена на стійке економічне зростання, повинна включати використання внутрішніх податкових інструментів і удосконалення адміністративної системи та поступового зменшення фіскальної ролі мита. Якщо ж мито використовується з метою надходження коштів до Держбюджету, його ставки повинні бути досить низькими, щоб уникнути значного уклону в сторону протекціонізму.

Акцизний збір – одна із древніх форм непрямого оподаткування. Акцизним збором, як правило, оподатковуються товари, яким властиві наступні характеристики: їх виробництво і реалізація знаходиться під наглядом держави; характеризуються нееластичністю попиту по ціні; еластичність попиту по

доходу для цих товарів більша одиниці, тобто ці товари відносяться до категорії предметів розкоші; держава рахує, що їх споживання не приносить користі і з високою долею вірогідності викликає від'ємні зовнішні ефекти.

Акцизний збір встановлюється в специфічній або в адвалорній формах. З урахуванням досить вузької направленості, акцизний збір здійснює помітний вплив на рішення споживачів і розподіл ресурсів, а тому є досить дійовим інструментом досягнення цілей зовнішньоекономічної політики.

Найбільш вагомою причиною використання акцизного збору є той факт, що за допомогою його є можливість суттєво підвищити доходи до бюджету, не створюючи при цьому надмірного податкового тиску. В той же час організаційні питання стягнення акцизного збору не потребують значних адміністративних зусиль, а можливості ухилення від податків є досить обмеженими.

Великі об'єми продаж, мала кількість виробників, нееластичний попит, простота розрахунків є аргументами на користь акцизного збору у тому випадку, коли метою оподаткування є збільшення доходів бюджету. Якщо еластичність компенсованого попиту на споживчий товар, що оподатковується акцизом по його власній ціні також виявляється низькою, то надмірний податковий тиск, що виникає у результаті введення акцизного збору, буде менший, ніж у випадку коли забезпечуються такі ж розміри надходжень податку на товари, попит на які більш еластичний [50, 7].

Від'ємні зовнішні ефекти, які створюються у результаті споживання товарів, слугують для визначення оптимальності переліку груп товарів, що повинні оподатковуватись акцизним збором.

До таких груп відносяться виробництво і споживання товарів, що регулюються державою (наприклад тютюнові вироби та алкогольні напої), а також ресурси, які споживаються у процесі експлуатації автотранспорту, включаючи паливо і власне, транспортні засоби. Акцизний збір на подібні товари сприяє акцентуванню уваги споживача на від'ємні зовнішні ефекти.

Теоретично не рекомендується збільшувати сферу застосування акцизного збору. Існують випадки, коли приймаються спроби використовувати акцизний збір в якості інструменту для встановлення справедливості в оподаткуванні по вертикалі. Використання непрямих податків в якості засобів забезпечення більшої прогресивності оподаткування може призвести до розповсюдження практики встановлення акцизного збору на широку гаму товарів, які можна класифікувати як “предмети розкоші”. Це призводить до зростання адміністративних витрат та прийняття вільних рішень.

Рекомендації МВФ з питань акцизного оподаткування пропонують обмежити сферу застосування акцизного збору п'ятьма основними групами товарів: алкогольні та тютюнові вироби, автомобілі, нафта і нафтопродукти, запасні частини до автомобілів. Результати останніх досліджень у сфері теорії оптимального оподаткування дозволяють зробити висновок про те, що непрямі податки, включаючи акцизний збір, необхідно стягувати як можна ближче до останнього етапу продажу, оскільки виникає можливість наявності непередбачених наслідків у області розподілу і загальної економічної ефективності при застосуванні товарів на проміжні товари.

Якщо акцизний збір не застосовується у рівній степені по відношенню до товарів внутрішнього виробництва і імпортованих товарів, зміна ставки акцизного збору потребує відповідної зміни ставок імпортованого мита для підтримки визначеного рівня захисту ринку.

При розгляді методичних основ формування системи оподаткування ПДВ, необхідно відмітити, що існує три можливі варіанти оподаткування ПДВ: продукцію, доход та споживання.

Світова практика показує, що найбільш розповсюдженим видом є ПДВ на споживання. Не дивлячись на те, що у цього типу ПДВ сама вузька база, оскільки це загальний податок на споживання, з економічної точки зору він має найбільш нейтральний характер і по цій причині рахується кращим варіантом із трьох [4, 38].

Однак, щоб отримати одну й ту ж суму податкових надходжень, даний вид потребує використання найбільшої податкової ставки. По цій причині в багатьох країнах приймаються спроби розширити базу даного типу ПДВ шляхом часткового оподаткування інвестиційних товарів.

Вузькість податкової бази знижує нейтральність ПДВ і ускладнює його стягнення. Дуже часто в різних країнах виникає проблема скорочення бази оподаткування по політичним причинам.

По мірі того, як зростання зв'язків через міжнародну торгівлю призвело до підвищення степені світової економічної інтеграції, здійснилось і ускладнення методів оподаткування. Однією із проблем стала необхідність вибору того, де необхідно стягувати податок – там, де знаходиться “джерело” доходів (принцип походження) чи там, де платник податків є резидентом (принцип призначення).

ПДВ може застосовуватись на основі принципу походження і призначення. Якщо застосовується перший принцип, ПДВ оподатковується додана вартість всієї продукції, яка виробляється всередині країни. При використанні другого принципу ПДВ оподатковується додана вартість всієї продукції, яка споживається всередині країни. Очевидно, що в країнах, з закритою економікою обидва принципи ведуть до одного і того ж результату. В країнах з відкритою економікою різниця між ними складається у тільки у різному відношенні до експорту і імпорту: принцип походження передбачає оподаткування податком експорту, але не імпорту, а при використанні принципу призначення здійснюється навпаки[50, 7].

При оподаткуванні споживання за допомогою ПДВ, використання нульових ставок для експорту і оподаткування імпорту означає застосування ПДВ по принципу призначення.

Оскільки ПДВ на основі принципу призначення передбачає оподаткування імпорту і звільнення експорту, його використання потребує податкових поправок при перетині кордону, тобто ПДВ повинен стягуватись з

товарів, коли вони ввозяться в країну (чи навпаки відшкодовується, коли вони вивозяться із країни). Незалежно від методу розрахунку у експортера відсутні стимули занижувати митну вартість експорту, оскільки експорт податком не обкладається. При імпорті ж любі податкові доходи, втрачені у зв'язку з заниженням митної вартості імпорту, повністю відшкодовуються на більш пізніших стадіях ланцюга “виробництво-розподіл”, за виключенням випадків, коли імпорт здійснюється безпосередньо споживачами. При використанні принципу походження ПДВ ситуація змінюється на протилежну.

Оскільки імпорт не оподатковується податком, а експорт оподатковується податком так, як продаж всередині країни, при застосуванні принципу походження немає необхідності в будь-яких поправках при перетині кордону. Але оскільки ПДВ, який застосовується на основі принципу походження, стягується з вартості продукції, доданої всередині країни, а вартість імпортованої продукції входить до вартості продажу внутрішніх виробників, потребується належне визначення вартості імпорту і її виключення із бази податку. Також важливо забезпечити належну вартість оцінки експорту, оскільки податковий дохід, не отриманий державою у зв'язку з наданням недостовірних експортних декларації, ніколи не буде відшкодований.

Таким чином, в цілях оподаткування, проблема вартісної оцінки на основі принципу походження полягає, в першу чергу, в тому, щоб запобігти завищення вартості продукції імпортерами і заниження вартості товарів, що декларуються експортерами.

Вибір між принципами походження і призначення має велике значення для розподілу глобальної податкової бази між країнами, які приймають участь в міжнародній торгівлі, оскільки якщо застосовувати принцип походження, то додана вартість експорту складає частину податкової бази країн, що експортують, а якщо вибрано принцип призначення, то ці вартість є частиною податкової бази країн-імпортерів. Відповідно, при використанні принципу походження, активне сальдо торгового балансу розширює (а дефіцит скорочує)

базу оподаткування країни. При застосуванні принципу призначення - навпаки. Тільки у випадку нульового сальдо торгового балансу кожної країни (причому не обов'язково з кожним торговим партнером) можна уникнути такого перерозподілу податкових баз. Очевидно, якщо ставка ПДВ у всіх країнах однакова, результати застосування обох принципів будуть ідентичні, оскільки податкова ставка на любую продукцію, що оподатковується, буде однією і тією ж, незалежно від місця виробництва чи споживання даної продукції. Разом з тим, якщо країни мають різні ставки ПДВ, це по-різному буде відображатись на ефективності.

При використанні принципу призначення ціни виробників на кожен зовнішньоторговий товар вирівнюються між країнами внаслідок вільної торгівлі (оскільки продукція, що ввозиться в країну, звільняється від ПДВ країни-експортера). Проте, при різниці у ставках ПДВ споживчі ціни зовнішньоторгової продукції і, відповідно, співвідношення споживчих цін цієї продукції і внутрішньої продукції у кожній країні буде відрізнятись, що призведе до зниження ефективності глобального споживання.

При використанні принципу походження споживчі ціни на кожен вид зовнішньоторгової продукції вирівнюються між країнами внаслідок зовнішньої торгівлі; при різниці ставок ПДВ вихідні ціни виробників на цю продукцію будуть розрізнятись та призводити до зниження ефективності глобального виробництва. Таким чином, при різних ставках ПДВ в різних країнах використання того чи іншого принципу оподаткування в значній мірі визначається компромісом між зниженням ефективності глобального споживання і зниженням ефективності глобального виробництва.

Майже всі країни світу, які використовують ПДВ, застосовують його на основі принципу призначення. Для цього, ймовірно, є дві причини. По-перше, принцип походження, який дозволяє імпорту, який поступає у країну, нести податковий тиск ПДВ товарів країн експорту, скоріше за все призведе до небажаної податкової конкуренції, причому очевидно, що гнучкі ціни і валютні

курси не розглядаються у якості адекватних механізмів, які здатні нейтралізувати наслідки подібної поведінки країн, які приймають участь у міжнародній торгівлі. Напроти, принцип призначення рахується ефективним засобом, який гарантує, що зовнішньоторгові продукти не мають елементів ПДВ країн-експортерів. По-друге, хоча принцип призначення потребує податкових поправок при переміщенні кордону, такі поправки можна зробити досить легко, і в будь-якому випадку – це невелика плата за подолання проблем, пов'язаних з вартісною оцінкою, неминуче виникаючих при застосуванні принципу походження.

Головним критерієм при визначенні методичних основ формування системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності повинна бути мінімізація збитків для ефективності у зв'язку з мобілізацією доходів до бюджету при збереженні справедливості в оподаткуванні. Компроміс між ефективністю і справедливістю досліджується в теорії оптимального оподаткування. Із економічної теорії можна зробити висновки відносно оптимальної ступені прогресивності податків при різних підходах до справедливості розподілу доходів [4, 38].

Моделі систем оподаткування, які використовуються сьогодні у країнах з перехідною економікою, засновані на тезах про те, що мета держави – максимізувати суспільний добробут, використовуючи податки.

Нормативні рекомендації відносно оптимального оподаткування відображені у структурі системи оподаткування податками багатьох країн. Проте, характер системи оподаткування часто відображає результати рішень, прийнятих з урахуванням інших цілей, окрім справедливості і ефективності.

Функціональна рівновага структури елементів системи оподаткування, а також їх продуктивний взаємозв'язок з компонентами економічної сфери є концептуально заданий постулат, тобто методологічна установка на позитивну продуктивність їх взаємодії. Функціональна рівновага податкових функцій, стабільність і ефективність реалізації податкової політики у

зовнішньоекономічній діяльності на практиці забезпечується завдяки обґрунтованій концепції податкової гармонізації.

Забезпечення повної податкової гармонізації податків між країнами знімає потребу в укладенні податкових угод. Проте, з іншої сторони, наявність податкової конкуренції за допомогою ринкового тиску може бути бажаною, оскільки ця конкуренція створює тиск у напрямі зниження податків і державних витрат, а також обумовлює зростання ефективності розподілу і використання державних ресурсів у масштабі всього світу. Таким чином гармонізація податків грає важливу роль в забезпеченні справедливого розподілу податків між юрисдикціями, нейтралітету податків відносно місця розташування платника податків і справедливості у відношенні платників податків.

Висновки до розділу 1

Проведене дослідження дозволяє сформулювати такі теоретико-методичні підходи до формування та функціонування системи оподаткування експортно-імпортних операцій:

1. Система оподаткування експортно-імпортних операцій є формою здійснення регулюючої діяльності держави, яка реалізується шляхом застосування економічних тарифних та нетарифних методів регулювання зовнішньоекономічної діяльності і базується на використанні інструментів торговельної політики – мита, акцизного збору на імпортні товари та ПДВ на операції з продажу. Форма та зміст економічних методів державного регулювання залежить від тенденцій у міжнародній торговельній політиці та моделі реалізації зовнішньоекономічної політики окремої держави.

2. Як економічна категорія, система оподаткування експортно-імпортних операцій виражає відносини між державою та суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності - платником податку, як фінансова – відносини з приводу утворення, функціонування та акумуляції бюджетних коштів. В системі оподаткування

експортно-імпортних операцій втілено триєдиний характер податків – податків як: регуляторів ЗЕД, прибутків держави, перерозподільчих ресурсів.

3. Основні особливості податків на експортно-імпортні операції, як економічних методів регулювання зовнішньоекономічної діяльності формуються з урахуванням притаманних їм функціям - фіскальної, регулюючої, та бюджетної. Кількісно-якісні їх характеристики відображають хід регулюючого, фіскального та розподільчого процесу і виражаються шляхом впливу рівнів оподаткування на ефективність регулювання ЗЕД та об'ємів надходжень грошових коштів до Держбюджету на економічний розвиток країни.

4. Впровадження чинників системи оподаткування у систему державного регулювання зовнішньоекономічною діяльністю здійснюється шляхом реалізації митної, податкової та фінансово-бюджетної політики. Зазначені обставини обумовлюють поєднання в економічній природі системи оподаткування експортно-імпортних операцій рис об'єктивної економічної категорії та елементів суб'єктивності, оскільки вона, з одного боку, є інструментом регулювання ЗЕД, з іншої – сама є об'єктом державного регламентування.

5. Лібералізація зовнішньоекономічної діяльності визначає необхідність трансформування усталених для країн з перехідною економікою тарифних і нетарифних методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, надаючи пріоритет застосуванню нетарифних економічних методів регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Зазначене досягається шляхом формування оптимальної, для визначених умов, системи оподаткування експортно-імпортних операцій.

РОЗДІЛ 2

МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В УКРАЇНІ

2.1. Діюча практика оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності країни

Формування методичних основ дослідження зовнішньоекономічної діяльності країни слід починати з визначення цього ключового поняття та розкриття його суті. Під зовнішньоекономічною діяльністю на національному рівні розуміють систему зі своїми специфічними організаційно-економічними та правовими механізмами функціонування, а також як складову національного господарства країни.

Зовнішньоекономічну діяльність, як правило, розглядають на рівні окремих підприємств чи їх об'єднань за галузевим чи територіальним критерієм оцінки. Підтвердженням цьому є визначення зовнішньоекономічної діяльності відповідно до діючого Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 р.: «зовнішньоекономічна діяльність – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами» [27].

Таким чином, слід виділяти такі поняття, як «зовнішньоекономічна діяльність підприємства», «зовнішньоекономічна діяльність міжгалузевого господарського комплексу» та «зовнішньоекономічна діяльність країни», що характеризують результати діяльності суб'єктів господарювання на різних рівнях їхнього оцінювання.

Комплексне дослідження зовнішньоекономічної діяльності держави передбачає проведення діагностики стану зовнішньоекономічної діяльності країни та структури, у тому числі за основними її видами, виявлення основних тенденцій розвитку та подальших перспективних орієнтирів. Виконання

вказаних процедур здійснюють поступово та відповідно до сформованого алгоритму дослідження, що включає три блоки дій.

Базовий блок дослідження зовнішньоекономічної діяльності країни передбачає встановлення головної мети дослідження, її субцілей та основних завдань. Попередній аналіз системи методів дослідження [45] дозволяє встановити ті, що найкращим чином відповідають меті та завданням дослідження та націлені на отримання бажаного результату. Формування інформаційної бази для діагностики зовнішньоекономічної діяльності країни є важливим етапом на протязі всього дослідження, від правильності виконання якого залежить весь подальший хід процедур. Доступність та достовірність даних, у тому числі оперативного характеру, відіграє значущу роль у процесі економічного дослідження, зокрема більш вузьких аспектів розвитку зовнішньоекономічної діяльності.

Блок оцінювання об'єкта дослідження охоплює процедури щодо діагностики стану та встановлення тенденцій поточного розвитку зовнішньоекономічної діяльності країни. Особливу увагу слід приділити вивченню змін у видовій структурі зовнішньоекономічної діяльності країни, зокрема її зовнішньоторговельної складової як найбільш розповсюдженого виду серед встановлених інших. Аналіз товарної структури експортно-імпортних операцій, ефективності їх реалізації, а також напрямів та інтенсивності інвестиційних, фінансових, науково-технічних та трудових потоків спрямований на формування бази даних для здійснення розрахунків на наступних етапах дослідження зовнішньоекономічної діяльності країни.

Проведення факторного аналізу – одного з етапів дослідження розвитку зовнішньоекономічної діяльності країни за блоком оцінювання – дозволяє комплексно підійти до вирішення проблеми підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності.

Третій блок – прогностичний. Він охоплює розрахунково-аналітичні процедури, направлені на встановлення рівня конкурентоспроможності

національної економіки, окремих її складових, оцінку інвестиційної привабливості країни, її регіонів та галузей господарювання. Рівень міжнародної конкурентоспроможності країни в певній мірі є результатом її успішності в сфері зовнішньоторговельних відносин, науково-технологічного та інформаційного обміну. Інвестиційна привабливість, у свою чергу, безпосередньо впливає на рівень розвитку інших видів зовнішньоекономічної діяльності країни, зокрема, інвестиційної та валютно-фінансової діяльності.

Отримані результати економіко-математичних розрахунків на даних етапах дослідження дозволяють розробити стратегічні напрямки розвитку зовнішньоекономічної діяльності на національному рівні із врахуванням специфіки її видової структури, що склалася, а також особливостей державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

У сучасних умовах економічної інтеграції ефективність зовнішньоекономічної діяльності країни залежить також від рівня втручання держави в процеси регулювання розвитку національної економіки і її складових. Особливої уваги заслуговують питання збалансованості національних, регіональних інтересів та інтересів бізнес-структур у процесі впровадження відповідних механізмів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності країни при реалізації встановлених стратегічних завдань її розвитку, що за своїм характером можуть бути досить різними. Ось чому аналіз ефективності системи державного регулювання та її впливу на розвиток національної економіки та зовнішньоекономічної діяльності країни є доцільним в сучасних умовах.

Таким чином, формування методичного забезпечення дослідження передбачає встановлення показників оцінки, що дозволяють найбільш влучно підійти до вирішення проблеми комплексної діагностики стану та розвитку основних видів зовнішньоекономічної діяльності країни. Вцілому, можна виділити чотири групи показників, а саме: обсягу та динаміки, структури, результативності та ефективності, а також перспективності.

Більшість показників першої групи – обсягу та динаміки – за характером розрахунків відносять до кількісних, інформаційною базою для яких слугують статистичні дані, подані у вартісних чи фізичних одиницях вимірювання (табл. 2.1). Якісними показниками оцінки є такі: експортна (імпортна) квота та зовнішньоторговельна квота, що розраховуються як відношення величини експорту (імпорту) до валового внутрішнього продукту – у першому випадку та сумарної величини експорту та імпорту, поділеної на два, до валового внутрішнього продукту – у другому випадку.

Таблиця 2.1

Показники обсягів та динаміки зовнішньоекономічної діяльності

Зовнішньоторговельна діяльність
- обсяги експорту та імпорту;
- обсяги реекспорту та реімпорту;
- обсяги транзиту;
- обсяги генеральної торгівлі як суми перших трьох показників;
- обсяги експорту та імпорту у розрахунку на одного зайнятого;
- обсяги експорту та імпорту у розрахунку на душу населення;
- експортна та імпортна квота;
- зовнішньоторговельна квота;
- зовнішньоторговельне сальдо;
- зовнішньоторговельний оборот;
- обсяги внутрішньогалузевого обігу;
- темпи росту вказаних вище показників обсягу;
- темпи приросту вказаних вище показників обсягу

* складено з використанням матеріалів [14, 28-40; 48; 84].

Використання таких показників як експортна та імпортна квота дозволяють встановити участь країни у світовому ринку та рівень залежності її економіки від експорту та імпорту відповідно, тобто, чи є дана країна експортоорієнтованою чи імпортоорієнтованою. Основними індикаторами

взаємозв'язків торговельного балансу з основними макроекономічними показниками є, по-перше, сальдо торговельного балансу, та, по-друге, коефіцієнт покриття імпорту експортом.

Таким чином, обсягові показники оцінки зовнішньоекономічної діяльності є абсолютними, а показники динаміки – відносними відповідно.

Процес встановлення показників структури надає дані для кількісної характеристики об'єкта дослідження у вигляді абсолютних або відносних значень (табл. 2.2). Для здійснення комплексної характеристики зовнішньоекономічної діяльності країни слід встановити товарну, видову (галузеву), географічну та інституціональну структуру.

Таблиця 2.2

Показники структури зовнішньоекономічної діяльності країни*

Зовнішньоторговельна діяльність
- обсяги експорту та імпорту;
- обсяги експорту та імпорту послуг;
- частка певного виду товару в загальному обсязі експорту та імпорту товарів країни;
- частка певного виду послуг в загальному обсязі експорту та імпорту послуг країни;
- обсяги експорту та імпорту за видами економічної діяльності;
- частка певного виду економічної діяльності в загальному обсязі експорту (імпорту) країни;
- індекс диверсифікації експорту;
- аналогічні показники оцінки географічної (за країнами та регіонами), інституціональної структури

* складено із використанням матеріалів [14, 28-40; 48; 84].

Аналіз видової структури зовнішньоекономічної діяльності країни полягає у розрахунку питомої ваги певних видів економічної діяльності у загальних обсягах експорту чи імпорту товарів. Аналогічним чином слід

здійснювати аналіз товарної структури експорту та імпорту за основними товарними групами та позиціями відповідно до Українського класифікатору товарів зовнішньоекономічної діяльності. Показники видової та товарної структури зовнішньоекономічної діяльності у сукупності з показниками зовнішньоторговельного сальдо дають змогу виявити ступінь розвитку національної економіки та збалансованості її експортно-імпортних операцій.

Формування й аналіз географічної структури зовнішньоекономічної діяльності країни передбачає встановлення відповідної структури за країнами та регіонами держави, що полягає у розрахунку питомої ваги певної країни (регіону) у загальних обсягах експорту чи імпорту відповідно. За результатами діагностики географічної структури експорту та імпорту країни слід встановити основних торгових партнерів держави та її конкурентів, а також рівень її залежності від взаємовідносин з ними. Виділяють змішану форму структури зовнішньоекономічної діяльності країни, що полягає у розрахунку питомої ваги певного виду економічної діяльності у загальних обсягах експорту та імпорту відповідно з урахуванням географічного критерію зовнішньоторговельної діяльності країни, що аналізується.

Встановлення інституціональної структури зовнішньоекономічної діяльності країни передбачає здійснення аналізу зовнішньоторговельних операцій за основними формами торгівлі, виділяючи частку товарообмінних операцій та операцій з давальницькою сировиною.

За показниками результативності та ефективності, як правило, отримують відносні значення кількісного або якісного характеру. На думку Циганкової Т. М., до показників результативності зовнішньоекономічної діяльності країни слід віднести такі [84, 33]: індекси стану балансу, індекс умов торгівлі, індекс чистої торгівлі, індекс концентрації експорту (індекс Хіршмана), коефіцієнт імпортової залежності країни. При цьому аналіз значень індексу чистих умов торгівлі в динаміці свідчить про ринкові зміни у попиті та пропозиції експортних та імпортних товарів у результаті відповідних цінових коливань.

Гребельник О. П. вважає, що основними показниками результативності зовнішньоекономічної діяльності на національному рівні є «платіжний баланс країни, торговельний баланс, баланс послуг і некомерційних платежів, поточний платіжний баланс, баланс руху капіталів, офіційні валютні резерви країни», а також величина зовнішнього боргу країни [14, 29-37].

З нашої точки зору, до цієї групи показників слід включити й показники ефективності, що розраховуються на макрорівні (показники ефективності експорту та імпорту, зовнішньоторговельного обігу), а також на регіональному та галузевому рівні – для характеристики інтенсивності зовнішньоторговельних та інвестиційних потоків.

Для формування стратегії розвитку національної економіки необхідно використовувати показники перспективності, які є комплексними та здебільшого відносними. На нашу думку до цієї групи показників слід віднести показники комплексної оцінки конкурентоспроможності національної економіки та окремих її галузей, а також експортного, інвестиційного, інноваційного та конкурентного потенціалу на рівні країни чи окремих її регіонів.

Такий підхід до дослідження зовнішньоекономічної діяльності країни дозволяє дати комплексну оцінку її стану та розвитку, виявити тенденції та фактори впливу, отримати прогнозовані дані розвитку за показниками перспективності та розробити стратегічні напрямки підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності країни.

Підсумовуючи вищевикладене слід зазначити, що формування методичного забезпечення комплексного дослідження зовнішньоекономічної діяльності країни передбачає виділення показників оцінки шляхом їх узгодження з основними видами зовнішньоекономічної діяльності. Відтак, запропоновано чотири групи показників оцінки зовнішньоекономічної діяльності країни: стану та динаміки, структури, результативності та ефективності, а також перспективності розвитку.

2.2. Аналіз вітчизняної системи митного оподаткування

Із прийняттям 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу України [64], а також у зв'язку із внесенням після вступу України до СОТ змін до митного законодавства в нашій державі сформовано принципово нову правову основу для адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) національними митними органами. Водночас положення нового податкового законодавства, зокрема щодо системи та видів загальнообов'язкових платежів, справляння яких покладено на митні органи України, як і загалом проблеми реалізації фіскальної функції суб'єктами митної справи на сучасному етапі, поки що не стали об'єктом спеціальних наукових досліджень. Розгляд цих питань має чимале наукове і практичне значення, адже від постановки діяльності вітчизняних митних органів на сучасну наукову основу залежить ефективність та своєчасність наповнення державного бюджету доходами від митних платежів.

У вітчизняній економічній науці питання системи податків та зборів, які за новим податковим законодавством адмініструють митні органи, а також процедури цієї організаційно-фіскальної діяльності комплексно поки що не розроблялися. Окремі аспекти цієї проблематики опрацьовували такі відомі вітчизняні вчені та практики, як І. Бережнюк, А. Войцещук, О. Гребельник, В. Мартинюк, В. Науменко [5; 71; 13; 43; 55] та ін.

Податковим кодексом України [64, ст. 41] встановлено, що митні органи є суб'єктами державного контролю щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, які згідно з податковим законодавством справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або їх вивезення (пересилання) з них. Із чого випливає, що ввізне та вивізне мито, нарахування якого передбачено на об'єкти експортно-імпортних операцій, за чинним податковим законодавством є одним із видів податків, тобто обов'язковим, безумовним платежем до бюджету відповідного рівня [64, ст. 6]. Разом із податком на додану вартість (далі - ПДВ)

і акцизним податком, мито належить до загальнодержавних податків [64, ст. 9], отже, сплачується до Державного бюджету України.

За визначенням О. Гребельника, мито є податком на зовнішню торгівлю, а акцизний збір та ПДВ - "внутрішніми податками" [13, 243]. За даними Державної митної служби України, питома вага мита в загальних обсягах перерахувань до державного бюджету станом на 1 січня 2012 р. становить 10,3 % (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка надходжень від митних платежів у 2007-2012 рр.*

Показник	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Перераховано ДМСУ до державного бюджету України - усього, млн грн	54119.5	96047.2	83116.0	85911.6	87711.0	114816.7
У тому числі: <i>Мито, млн грн</i>	9880.5	12124.6	6707.9	8848.0	9738.0	11771.9
Питома вага мита у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, % _____	18.3	12.6	8.1	10.3	10.2	10.3
<i>Податок на додану вартість (ПДВ), млн грн</i>	41699.8	80978.7	73148.7	73 345.2	85245.0	96014.1
Питома вага ПДВ у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, % _____	77.1	84.3	88.0	85.4	84.0	83.6
<i>Акциз, млн грн</i>	1332.1	2209.7	3023.9	3 470.3	3 725.0	6743.8
Питома вага акцизного збору (податку) в загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, %	2.5	2.3	3.6	4.0	4.2	5.9
<i>Єдиний збір, млн грн</i>	103.1	137.4	126.9	148.0	157.0	180.9
Питома вага єдиного збору в загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, %	0.2	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2
<i>Митні збори, млн грн</i>	1069.2	60.4	82.1	69.8	64.7	53.7
Питома вага митних зборів у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, %	1.9	0.1	0.1	0.1	0.1	0.0
<i>Інші збори, млн грн</i>	34.8	536.4	26.5	30.3	37.3	52.3
Питома вага інших зборів у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, %	0.0	0.6	0.0	0.0	0.0	0.0

* Джерело: складено за даними Державної митної служби України.

За своєю природою мито є спеціальним податком. У статті 6 Закону України "Про Митний тариф" зазначено: "мито, що стягується митницею, являє собою податок на товари та інші предмети, які переміщуються через митний

кордон України [65]. Однак більш обґрунтованою виглядає позиція тих вчених, які розглядають мито як непрямий податок, що виконує як фіскальну, так і регулятивну функції [43]. Тим більше, що зазначені функції мита не можна протиставляти одну іншій. Адже його пряма роль інструменту ціноутворення, з одного боку, обумовлює рівень збирання податків до державного бюджету, а з іншого - воно само є вартісною категорією, включається до ціни імпортованих чи експортованих товарів.

Однак, у порівнянні з іншими податками (ПДВ, акцизним податком), які стягуються з товарів і транспортних засобів, що імпортуються в Україну, мито є основним способом регулювання їх ціни, отже, й обсягу зовнішньої торгівлі. Адже перші сплачуються не лише імпортерами, а й національними товаровиробниками під час продажу власної продукції на внутрішньому ринку.

За ознакою непрямого характеру оподаткування (включення до ціни товару) мито близьке за природою до "внутрішніх" податків, які справляються з товарів, що ввозяться для постійного використання на митній території України, ПДВ і акцизного податку. Разом із тим, на відміну від ПДВ, який нараховується за єдиною ставкою (розміром) на всі види товарів, які ввозяться в Україну, ставки мита, як і акцизного податку, диференціюються за групами товарів, визначеними за Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі - УКТЗЕД), ПДВ не сплачується, а повертається при вивезенні товарів із митної території держави. Тоді як на товари, які вивозяться за межі митної території України, експортне мито може існувати.

Від акцизного податку мито відрізняє те, що перелік товарів, з яких останнє стягується (передусім мається на увазі ввізне як найбільш розповсюджене в сучасних державах мито), значно ширший: це переважна більшість товарів, що імпортуються в Україну, в тому числі високорентабельні.

За способом нарахування в Україні застосовуються такі види мита: адвалерне, яке нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших

предметів, що ним обкладаються; специфічне, яке нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю відповідних товарів; комбіноване, яке поєднує обидва ці види обкладання митом [65, ст. 7]. Близько 94 % ставок Митного тарифу України [65] є адвалерними, а решта - специфічними або комбінованими.

Законодавством України визначається існування ввізного (нараховується на товари та інші предмети при їх ввезені на митну територію) та вивізного (при вивезені за межі митної території) видів мита [65, ст. 8, 9]. Ставки ввізного мита встановлюються Митним тарифом України, а вивізного - окремими законами України. Вивізне мито існує в Україні на незначний перелік товарів, головним чином сировину, що має стратегічне значення для функціонування вітчизняної економіки.

Крім мита, податкове законодавство України покладає на митні органи адміністрування й інших податків на товари та транспортні засоби, які ввозяться на митну територію України, ПДВ і акцизного податку.

Питома вага ПДВ у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету станом на 1 січня 2013 р. становить 83.6 %. ПДВ -непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПК України (пп. 178, п. 1, ст. 14) [64]. Н. Бодряга і Б. Кривоборець зазначають, що ПДВ як економічна категорія являє собою систему відносин щодо примусового відчуження до бюджету частини новоствореної вартості, яка виникає на всіх етапах виробництва та реалізації товарів, робіт і послуг. Крім того, автори також зазначають, що він є податком на споживання, стягується на кожній стадії виробництва, проте його тягар лягає на кінцевого платника - споживача [7, 190-191]. На думку С. Хапіліна, ПДВ є формою вилучення в державний бюджет частини доданої вартості, яка визначається як різниця між вартістю товарів, робіт та послуг, що реалізуються, і матеріальних витрат, які належать до видатків виробництва [83, 4; 48].

У формуванні доходів Державного бюджету України, в тому числі від оподаткування імпорту, найбільша частка належить ПДВ. У структурі податків, які стягуються з товарів, що ввозяться на митну територію України, ПДВ за підсумками 2007-2012 рр. становить 84.1 % від усіх надходжень загальнообов'язкових платежів за останні роки.

Україна обрала найбільш просту та ефективну структуру ПДВ: його ставка є єдиною для всіх товарів, які ввозяться на митну територію (крім окремих груп товарів та операцій, оподаткування яких здійснюється за нульовою ставкою або таких, які взагалі не підлягають оподаткуванню [64, ст. 195-197; 66, ст. 8]. Сьогодні вона складає 20 %, а з 1 січня 2014 р. згідно зі статтею 193 ПК України становитиме 17 % від бази оподаткування.

При ввезенні в Україну окремих груп товарів, які за законодавством належать до категорії підакцизних, митні органи адмініструють також і акцизний податок. Законодавчо встановлено: в Україні акцизним податком є непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених ПК України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [64, ст. 14]. Тобто цей податок стягується не з усіх товарів, які виробляються в Україні або ввозяться на її митну територію, а лише з високоліквідних і монопольних, перелік яких визначає держава на рівні закону. Відмітною ознакою акцизного податку, що відрізняє його від мита та ПДВ, є обмежений перелік номенклатури товарів. Загалом цей перелік та ставки зазначеного податку визначаються ст. 215 ПК України, а митні органи виступають суб'єктами контролю за правильністю його обчислення та своєчасністю сплати до бюджету під час митного оформлення підакцизних товарів у разі їх ввезення на митну територію України (крім випадків імпорту вже маркованої продукції) [64, ст. 224].

Питома вага акцизу в загальних обсягах перерахувань до Державного бюджету України станом на 1 січня 2013 р. становить 5.9 %.

У нашій державі підакцизні такі товари: спирт етиловий та інші спиртові дистилляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн і промислові замітники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли [64, ст. 215]. Лише на цигарки ставки акцизного податку є комбінованими (включають як специфічну, так і адвалерну складові), а на інші зазначені товари - специфічними (визначаються в твердій сумі на одиницю оподаткування (штука, об'єм, вага тощо). Це унеможлиблює ухилення від сплати цього податку шляхом заниження вартості товару. Через високий попит на ці товари на ринку, мають місце непоодинокі випадки їх ввезення поза пунктами пропуску через державний кордон України (поза митним контролем або з приховуванням від нього, наприклад, вина - з Молдови, автотранспортних засобів - з країн Європи, бензину - з Російської Федерації), з підробленими марками акцизного податку (тютюнові вироби і алкогольні напої), а також здійснення "псевдоекспорту" відповідних товарів, вироблених в Україні (з метою несплати податку та їх "тіньової" реалізації).

З огляду на зазначене, ввезення на митну територію України таких товарів, у тому числі з метою транзиту, та їх вивезення за межі митної території України допускається тільки через спеціально визначені пункти пропуску через державний кордон [64, ст. 227].

Митні органи, крім податків, передбачених при переміщенні товарів і транспортних засобів через митний кордон, стягують також низку зборів (інших загальнообов'язкових платежів). Ці збори являють собою передбачену законами плату за виконання органами митної служби окремих своїх функцій. Митні збори, починаючи з 1998 р. теж сплачуються до державного бюджету, але на відміну від податків, їх частина йде на покриття витрат та інше фінансування діяльності митниць.

У Податковому кодексі України наведено таке визначення: збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди,

в тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [64, ст. 6]. Отже, збори, які справляються митними органами, є свого роду платою за надані адміністративні (управлінські) послуги. Їх суть полягає в покритті видатків митниць, зумовлених виконанням ними тих чи інших матеріально-витратних юридично значимих дій, що в будь-якому разі обумовлюється здійсненням ними операцій, певним чином пов'язаних із митним контролем або митним оформленням.

Підстави, види, ставки, а також порядок сплати зборів унормовано в статтях 71, 166, 168 Митного кодексу України [51], Законі України "Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України" від 4 листопада 1999 р. № 1212-ХІУ [67], а також виданими на їх основі відповідними постановами Кабінету Міністрів України. Згідно з нормативно-правовими актами митні органи України адмініструють такі збори (плати):

- єдиний збір, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України;
- плату за митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для них;
- плату за зберігання товарів і транспортних засобів на своїх складах.

Митні органи України вправі також стягувати й плату за надання консультацій та текстів нормативно-правових актів з питань митної справи за переліком платних послуг [51, ст. 32; 68]. Разом із тим, дотепер тарифів на ці послуги не затверджено, отже, плата за їх надання не стягується.

За рівнем бюджетних доходів у структурі зборів, які адмініструють митні органи, чільне місце посідає єдиний збір у пунктах пропуску через державний кордон України (питома вага у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету станом на 1 січня 2013 р. складає 0.2 %). Цей збір справляється з транспортних засобів вітчизняних та іноземних власників, які перетинають державний кордон України, за здійснення в пунктах пропуску митного (при

транзиті вантажів і транспортних засобів), санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного видів контролю вантажів і транспортних засобів, а також за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами України та за проїзд автомобільних транспортних засобів з перевищенням встановлених розмірів загальної маси, осьових навантажень та (або) габаритних параметрів [67, ст. 5]. Єдиний збір забезпечує покриття фактичних витрат держави, які зумовлюються здійсненням зазначених видів контролю в пунктах пропуску на державному кордоні, а також на відновлення автомобільних доріг.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що Державна митна служба України безпосередньо бере участь у державному регулюванні зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі, за допомогою тарифних інструментів - елементів системи адміністрування митних податків та зборів, які справляються митними органами з товарів під час переміщення через митний кордон України. Проаналізувавши справляння митних платежів до Державного бюджету України за 2007-2012 рр., можна констатувати що у структурі надходжень митних платежів до Державного бюджету України найбільша частка належить ПДВ -84.1 %. Динаміка зростання цього податку залишалась стабільною протягом усього часу. Частка мита у загальному обсязі надходжень митних платежів до бюджету з 2007 по 2012 роки зменшилась на 8 %, віддзеркалюючи заходи тарифного регулювання держави упродовж зазначеного періоду, а середній показник становить 11,4 %. Зростання в 2012 р. на 3,4 % частки акцизного податку (збору) в загальній сумі надходжень до бюджету вплинуло на показник середньої питомої ваги за означений період (3,9 %). Майже незмінними за ці роки залишились показники середньої питомої ваги єдиного збору (0,2 %) та інших зборів (0,1 %) у загальній сумі фактичних надходжень митних платежів до бюджету. Зменшилась на 1,9 % питома вага митних зборів, середній показник якої за досліджувані роки становить 0,3 % у загальних обсягах перерахувань до Державного бюджету України. Отже,

удосконалення системи митно-податкового адміністрування в митних органах - вагомий фактор впливу на позитивну динаміку щодо повноти надходжень митних податків та зборів до державного бюджету.

2.3. Аналітична оцінка експортно-імпоротної діяльності України на світових ринках

Зовнішня торгівля України протягом останніх років перебувала під впливом наслідків світової фінансово-економічної кризи через значний рівень відкритості та одночасної уразливості національної економіки, в той час як зміни світових товарних ринків мали негативний вплив на її розвиток. Саме це й обумовлює необхідність дослідження сучасних тенденцій та факторів розвитку, позитивних і негативних наслідків впливу кризи на стан зовнішньої торгівлі України.

У розвитку зовнішньоторговельної діяльності України можна умовно виокремити три стадії: стадія трансформаційної кризи (друга половина 1990-х рр.), стадія економічного відновлення (2000–2007 рр.), стадія членства у СОТ (з 2008 р. до цього часу).

Так, з 1996 р. в Україні було призупинено лібералізацію торгівлі та здійснено низку заходів протекціоністського характеру (підвищено ставки імпортового мита; розширено перелік товарів, з яких стягується імпортне мито; введено нетарифний протекціонізм, який передбачав кількісне обмеження, процедури сертифікації і стандартизації). Все це призвело до скорочення обсягів імпорту і експорту [16].

Протягом 2000–2004 рр. спостерігалася тенденція зростання як експорту, так і імпорту товарів. У 2000 р. експорт товарів збільшився на 25,9% порівняно з попереднім роком, імпорт – на 18,6%; вже у 2004 р. експортні поставки склали 32,7 млрд дол. США, що на 41,6% більше попереднього періоду, імпорт збільшився на 26,1%. Основні експортні можливості були традиційно зосереджені в індустриальних і сировинних галузях.

Починаючи з 2005 р., результати зовнішньої торгівлі України значно погіршувались. За підсумками 2005 р. позитивне сальдо зовнішньоторговельного балансу України скоротилося майже на 86% порівняно з попереднім роком. У наступні роки ситуація стала ще гіршою: у 2006 р. дефіцит зовнішньоторговельного балансу склав 5,19 млрд дол. США, у 2007 р. – 10,57, у 2008 р. він досяг 16,1 млрд дол. США (рис. 2.1).

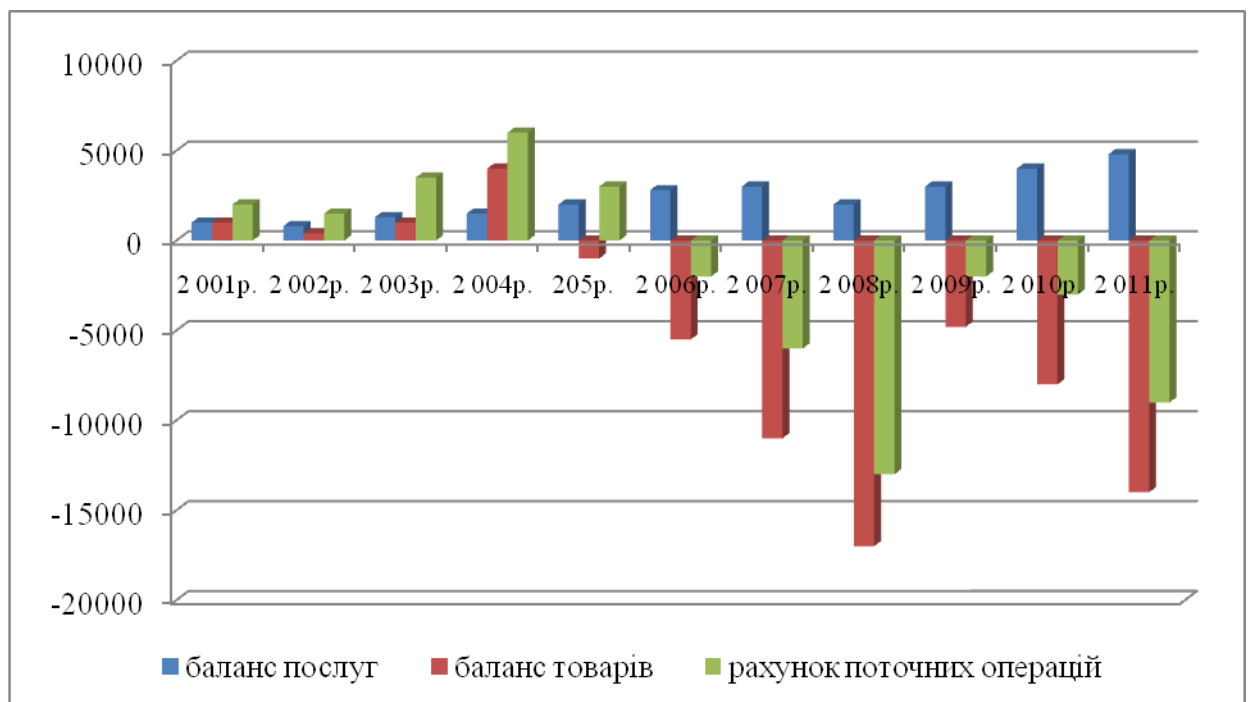


Рис. 2.1. Динаміка рахунку поточних операцій, 2000–2011 рр.

Наприкінці 2008 р. високий дефіцит поточного рахунку став одним із факторів високої вразливості економіки України до змін зовнішніх умов і кризи платіжного балансу.

Негативне сальдо зовнішньої торгівлі формували три сектори: енергетичні матеріали; транспортні засоби, зокрема автомобілі; машини та обладнання [63; 77; 96].

Упродовж 2000–2008 рр. зовнішня торгівля України характеризувалась постійним зростанням. До того ж темпи нарощення експорту та імпорту набагато перевищували зростання ВВП і основних галузей, які формують вітчизняний

експортний потенціал та потреби в імпорті [42]. У 2008 р. кризові явища спричинили зменшення обсягів експортно-імпортних операцій лише за останній квартал, а в цілому за рік вони зросли, незважаючи на наявну кризу промислового виробництва, яке скоротилось на 3,1%, та зменшення приросту ВВП до 2,3%. У 2009 р. за умов падіння виробництва і ВВП відбулося набагато глибше падіння товарного експорту та імпорту (рис. 2.2).

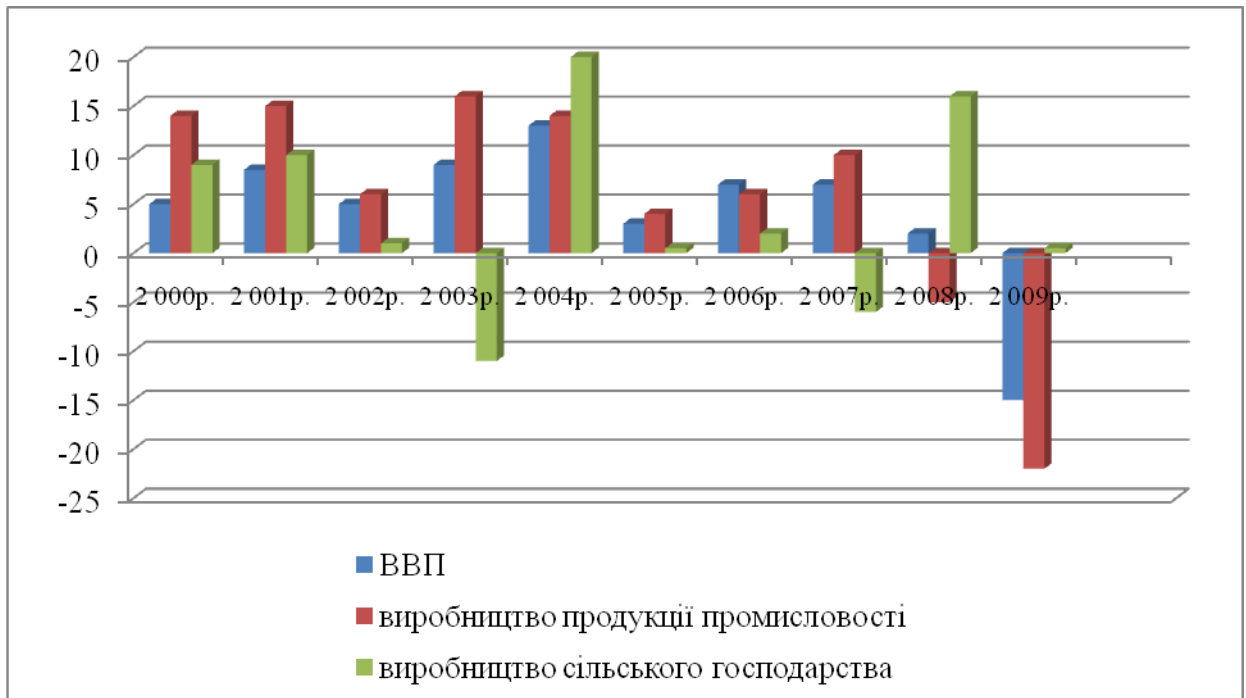


Рис. 2.2. Динаміка ВВП, виробництва продукції основних галузей економіки, експорту та імпорту товарів, % до попереднього року [42]

Сучасний етап розвитку національної економіки в умовах членства у СОТ та виходу з фінансової кризи 2008–2010 рр. характеризується зміною тенденцій у географічній та видовій структурах зовнішньоторговельної діяльності.

Починаючи з 2008 р. динаміка експортно-імпортних операцій України різко уповільнилась, що зумовлено такими факторами, як різке погіршення стану світових товарних ринків (внаслідок світової фінансово-економічної кризи 2008–2010 рр.), зниженням попиту на міжнародних ринках на традиційні для України експортні товари, активізації протекціоністських заходів на світових ринках, низькою конкурентоспроможністю української продукції [63; 77; 96].

Кризове зменшення зовнішньоторговельного обороту в Україні досягло пікових значень у четвертому кварталі 2008 р., коли воно склало 33% порівняно з попереднім кварталом, тоді як загалом у світі аналогічний показник становив 20%. Така ситуація значною мірою була спричинена зниженням попиту на традиційні експортні товари України (металопродукцію, хімічну та сільськогосподарську продукцію). Водночас, внаслідок девальвації національної валюти та падіння купівельної спроможності населення, суттєвого скорочення також зазнав імпорт [79].

Світова криза відчутно позначилась на товарній структурі зовнішньої торгівлі України, довівши недосконалість національної низькодиференційованої моделі торговельних операцій. Товарна структура зовнішньої торгівлі змінювалась під впливом світових тенденцій, найбільш відчутні зміни були характерні для традиційних товарних статей як в структурі українського експорту, так і в імпорті товарів [96]. Криза поглибила залежність України від зовнішніх коливань, про що свідчить зростання питомої ваги позитивного сальдо за традиційними для України експортними товарними статтями (продукція металургійної промисловості та АПК) та збільшення питомої ваги від'ємного сальдо мінеральних продуктів, хімічної промисловості, виробів з текстилю.

Прибутковою складовою зовнішньоекономічної діяльності є торгівля послугами, яка продемонструвала опір кризовим явищам в період 2008–2010 рр.

Структура зовнішньої торгівлі України товарами демонструє незначні коливання протягом останніх років (додаток II).

Коло провідних торговельних партнерів України майже незмінне: з країн СНД найбільшим торговельним партнером залишається Російська Федерація та Білорусь; з країн ЄС – Німеччина, Польща та Франція; з країн Америки – США; з країн Азії – Китай, Індія та Республіка Корея.

Варто також зазначити, що з-поміж усіх торговельних партнерів України важливим географічним напрямом торгівлі залишається азійський напрям, який в умовах світової кризи виявився для України доволі сприятливим, оскільки у

2009–2010 рр. було отримано активне торговельне сальдо на рівні 5,5 та 3,6 млрд дол. США.

У посткризовому 2012 р. сальдо торгівлі товарами було від'ємним – 13,8 млрд дол. США, що було сформовано за рахунок випереджаючих темпів приросту імпорту товарів над їх експортом, але характерною тенденцією протягом всього року є пожвавлення зовнішньоторговельної діяльності України:

– експорт товарів зріс на 33% до 69,4 млрд дол. США порівняно з попереднім роком (здебільшого за рахунок збільшення експортних цін);

– імпорт збільшився до 83,2 млрд дол. США, зрісши відповідно до попереднього року на 37%, при цьому значну роль відіграло збільшення фізичних обсягів імпорту товарів [63].

Аналіз результатів експортно-імпоротної діяльності України демонструє, що в період 2008–2012 рр. ключовим фактором розвитку зовнішньої торгівлі є ціновий. Поряд із цим на умови функціонування України на світових ринках впливає низка нецінових факторів, перш за все, – інструментів саме зовнішньоекономічної політики України.

Оцінка ефективності зовнішньоторговельної політики України, здійснена Всесвітнім економічним форумом, враховує важливі аспекти, що суттєво впливають на стан зовнішньої торгівлі України. З 2008 р. Всесвітній економічний форум публікує індекс залученості країн у світову торгівлю (Enabling Trade Index – ETI), який у 2010 р. розрахований для 125 країн світу та складається із чотирьох субіндексів і дев'яти індексів [97]:

1. Ринковий доступ (МА):

1.1) внутрішній і зовнішній доступ на ринок – 12 показників.

2. Митна адміністрація (ВА):

2.1) ефективність митної адміністрації – 2 показники;

2.2) ефективність процедур імпорту/експорту – 7 показників;

2.3) прозорість митної адміністрації на кордоні – 2 показники.

3. Транспорт та інфраструктура зв'язку (ТСІ):

- 3.1) доступність і якість інфраструктури транспорту – 8 показників;
 3.2) доступність і якість послуг транспорту – 7 показників; 3.3) доступність і використання інформаційних і телекомунікаційних послуг – 5 показників.

4. Ділове середовище (BC):

- 4.1) регуляторне середовище – 6 показників;
 4.2) фізична безпека – 2 показники.

У таблиці 2.4 наведено позиції України у глобальному рейтингу залученості до світової торгівлі в цілому та за основними його складовими.

Таблиця 2.4

Позиції України у рейтингу ЕТІ, 2008-2010 рр. [79]

Показник	Місце у глобальному рейтингу		
	2008	2009	2010
<i>Кількість країн</i>	118	121	125
Індекс стимулювання торгівлі (Enabling Trade Index)	68	71	81
Доступ до ринків	39	24	30
Митне регулювання	94	95	106
Ефективність митного регулювання	108	110	110
Ефективність імпортно-експортних процедур	92	91	98
Прозорість митного регулювання	81	84	102
Транспортно-комунікаційна інфраструктура	59	60	71
Доступність і якість транспортної інфраструктури	67	63	69
Доступність і якість транспортних послуг	66	77	93
Доступність та використання інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ)	48	51	55
Середовище ведення бізнесу	106	85	86
Регулятивне середовище	114	107	117
Фізична безпека	82	76	64

Спираючись на дані рейтингу ЕТІ та застосовуючи макроекономічний підхід до класифікації чинників впливу на розвиток зовнішньої торгівлі, фахівці Національного інституту стратегічних досліджень (НІСД) у 2011 р. провели комплексний стратегічний аналіз зовнішньоторговельної діяльності України з використанням методу SWOT-аналізу (табл. 2.5). Основну увагу в даному аналізі було надано таким чинникам зовнішнього на внутрішнього середовища національної економіки як:

- особливості розвитку світової економіки в цілому та країн-партнерів;

– результати функціонування вітчизняної економіки, включаючи особливості валютно-курсової динаміки, оподаткування експортно-імпортних операцій, а також митно-тарифне та нетарифне регулювання зовнішньої торгівлі [79].

Вплив зовнішніх факторів на розвиток зовнішньоторговельної діяльності в Україні має вирішальний характер, оскільки визначає потреби у нарощенні обсягів виробництва та можливості їх забезпечення з точки зору інвестиційної підтримки.

Внутрішні фактори розвитку зовнішньої торгівлі України протягом 2008–2011 рр. значною мірою визначалися адаптацією до світових економічних та політичних змін та визначали умови розвитку окремих сфер економіки України. По-перше, торговельна політика України була спрямована на приведення у відповідність до зобов'язань перед СОТ системи інструментів митно-тарифного регулювання, зокрема, скорочення ставок ввізних мит. В умовах зростання реальних доходів населення та відновлення споживчого платоспроможного попиту протягом 2010 р. відповідною мірою це відобразилось на зростанні обсягів імпорту товарів та збільшенні доходів державного бюджету. По-друге, уряд України, реагуючи на зміни у світовій економіці, здійснював окремі заходи щодо підтримки національного виробника. Як зауважують фахівці НІСД, негативний вплив на розвиток зовнішньої торгівлі в Україні мали такі чинники в державній політиці, як відсутність чіткої стратегії структурних змін економіки, слабкий механізм фінансової державної підтримки розвитку експорту, низький рівень інвестування в інноваційну модернізацію експортоорієнтованих виробництв, високий рівень витрат, пов'язаних з зовнішнім державним боргом, не вигідні умови кредитування експорту, слабкість протидії спекулюванню з відшкодуванням ПДВ та з експортними операціями через офшорні компанії тощо [79].

Таблиця 2.5

SWOT-аналіз умов розвитку зовнішньої торгівлі України у 2008–2011 рр. [6]

Сила (Strength)	Слабкість (Weaknesses)
<p>Активізація структурних реформ, створення передумов для реалізації експортного потенціалу традиційних та нових секторів економіки</p> <p>Високі адаптивні можливості національного виробництва до зростання зовнішнього попиту</p> <p>Вагомі конкурентні переваги у низці базових галузей виробництва, наявність певного резерву цінової конкурентоспроможності на ключових для України ринках</p> <p>Наявність розвинутого внутрішнього ринку, що слугує, з одного боку, фактором підтримки експортоорієнтованих виробництв, з іншого – є мотиватором запровадження нових (з перспективою виходу на зовнішні ринки) інвестиційних проектів</p> <p>Переважно стабільні умови функціонування фінансових ринків, що дає можливість коротко- та середньострокового планування зовнішньоекономічної діяльності</p> <p>Ухвалення податкового кодексу, що закладає підвалини стабілізації фіскальної політики</p> <p>Наявність певного потенціалу екстенсивного розширення експортної пропозиції</p> <p>Наявність високотехнологічних підприємств, що могли б зміцнити зовнішньоекономічні позиції України (космічна галузь, приладо-, машинобудування тощо)</p> <p>Наближення до завершення перехідного періоду (у рамках приєднання до СОТ) щодо лібералізації тарифного регулювання</p>	<p>Відсутність чітко визначеної торговельної політики та експортної стратегії</p> <p>Відсутність стимулів до якісного оновлення експортного потенціалу України за наявної економічної моделі в умовах посилення експортної конкурентоспроможності країн-конкурентів</p> <p>Недосконалість фіскальних процедур, зокрема, неврегульованість процедур автоматичного відшкодування ПДВ (добросовісним експортерам)</p> <p>Логістичні обмеження (брак логістичних складів, належної інфраструктури тощо); застаріла транспортна інфраструктура</p> <p>Високі витрати бізнесу на зовнішньоекономічну діяльність, пов'язані з нетарифним заходами регулювання торгівлі, зокрема витрати на підтвердження походження товару, отримання дозволів, ліцензування тощо</p> <p>Надмірна зарегульованість, монополізація експортно-імпортної діяльності крупними компаніями підприємницької діяльності</p> <p>Обмежені можливості державного регулювання експортно-імпортної діяльності через інструментарій валютно-курсової політики</p> <p>Недостатній рівень інвестування в модернізацію експортоорієнтованих виробництв та гостра нестача новітніх технологій</p> <p>Низька диверсифікованість експортної пропозиції України, домінування сировинної продукції та продукції з низьким рівнем доданої вартості у виробництві та експорті</p>
Можливості (opportunities)	Загрози (Threats)
<p>Поглиблення структурних реформ, які у середньостроковій перспективі створюватимуть умови для подолання обмежувачів розвитку підприємництва, зокрема експортоорієнтованого сектору</p> <p>Розширення експортної пропозиції внаслідок післякризового відновлення економік країн – торговельних партнерів</p> <p>Демонізація зовнішньоекономічної діяльності через здешевлення процедур експорту та імпорту продукції</p> <p>Запровадження програм підтримки експортоорієнтованих секторів, які близькі до посилення гальмування економіки розвинутих країн світу</p> <p>Поглиблення реформ у галузях, що формують експортну пропозицію послуг</p> <p>Випереджальне зростання з середини 2010 р. Цін на ринках металопродукції (на 48,1 % порівняно з 2009 р.)</p> <p>Та сільськогосподарської сировини (33,2 %), зокрема на зерно – на 82%</p> <p>Ненасиченість світового попиту на сільгосппродукцію та харчові продукти</p>	<p>Дестабілізація на енергетичних ринках, зростання цін на енергоносії (що критично впливає на цінову конкурентоспроможність експортної пропозиції України на ринках металів, хімічної продукції)</p> <p>Заохочення попиту з боку Росії на продукцію українського машинобудування</p> <p>Розширення експортної пропозиції внаслідок укладення угоди про ЗВТ між Україною та ЄС</p> <p>Погіршення зовнішньоекономічних стосунків з країнами партнерами, що входять до Митного союзу (Росії, Білорусії та Казахстану); поширення практики застосування обмежувальних та протекціоністських заходів з боку провідних транснаціональних корпорацій та окремих країн – торговельних партнерів України, зокрема – членів Митного союзу, яке може збільшитися за умови створення ЗВТ між Україною та ЄС</p> <p>Несприятливі погодні умови тощо, що обумовлюють падіння сільськогосподарського виробництва, різкі коливання цінової кон'юнктури, посилення протекціоністських заходів тощо</p>

Вцілому, проведений аналіз показників зовнішньої торгівлі довів, що Україна приймає активну участь у глобалізаційних процесах, що не завжди має позитивне значення для національної економічної системи. Так, аналіз дозволяє

зробити висновок, що в Україні зберігається несприятлива структура зовнішньої торгівлі, яка негативно впливає на формування зовнішньоторговельного сальдо платіжного балансу, зменшення приливу валюти в країну, де-індустріалізацію країни та загалом впливає на економічну безпеку країни.

З іншого боку, результати аналізу надають змогу виявити перспективні для України напрямки експортно-імпоротної діяльності та розробити комплекс дій щодо розвитку зовнішньоторговельних відносин України, серед яких мають бути наступні:

- розбудова інституційної інфраструктури сприяння експорту та активізація механізмів СОТ для захисту національних економічних інтересів;
- поглиблення торговельно-економічної інтеграції з країнами-партнерами, митними та інтеграційними союзами та іншими економічними утвореннями;
- удосконалення митних процедур;
- вдосконалення фінансових механізмів регулювання та підтримки експортерів;
- ідентифікація пріоритетних галузей, що потребують державної підтримки розвитку експортної діяльності;
- диверсифікація структури національного виробництва з орієнтацією на високотехнологічні та інноваційні продукти та послуги.

Висновки до Розділу 2

Аналіз сучасного стану та оцінка митного оподаткування в Україні дає можливість сформулювати основні узагальнюючі висновки.

1. Методика оцінки ефективності системи оподаткування експортно-імпорتنих операцій насамперед має базуватись на аналізі стану зовнішньоекономічної діяльності країни та її структури. З цією метою у роботі визначено алгоритм дослідження та запропоновано показники оцінки

зовнішньоекономічної діяльності країни (стану та динаміки, структури, результативності та ефективності, а також перспективності розвитку).

2. Проведений аналіз зовнішньоекономічної діяльності України дав змогу визначити, що у посткризовому 2012 р. сальдо торгівлі товарами було від'ємним (13,8 млрд дол. США) та сформованим за рахунок випереджаючих темпів приросту імпорту товарів над їх експортом. Проте, характерною тенденцією даного періоду стало пожвавлення зовнішньоторговельної діяльності України, адже експорт товарів зріс на 33% порівняно з попереднім роком (здебільшого за рахунок збільшення експортних цін), а імпорт збільшився на 37% порівняно з попереднім роком, при цьому значну роль відіграло збільшення фізичних обсягів імпорту товарів.

3. Важливим етапом запропонованого алгоритму стало визначення ролі митної системи у формуванні доходів Державного бюджету України. Відтак, досліджено, що у структурі надходжень митних платежів до Державного бюджету України найбільша частка належить ПДВ (84,1 %), частка мита у загальному обсязі надходжень митних платежів до бюджету упродовж досліджуваного періоду зменшилась (на 8 %), зросла (на 3,4 %) частка акцизного податку (збору), а також зменшилась (на 1,9 %) питома вага митних зборів у загальних обсягах перерахувань до Державного бюджету України.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ ПРИ ПЕРЕМІЩЕННІ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ

3.1. Проблемні аспекти системи оподаткування експортно-імпорتنих операцій та шляхи їх розв'язання

Аргументовано доводити роль митного адміністрування в наповненні державного бюджету сьогодні важко, оскільки світова економічна криза справила негативний вплив на вітчизняну економіку загалом і податкову сферу зокрема. В останні роки частка надходжень доходів від митних процедур у загальних доходах державного бюджету становила близько третини усіх надходжень, що засвідчує важливість ефективного митного контролю у сфері справляння даних податкових платежів. Результатами негативного впливу світової фінансової кризи стали скорочення надходжень від експортно-імпорتنих операцій, а відтак і податкових платежів до державного бюджету. Серед основних чинників впливу на обсяги митних надходжень виділимо такі:

- збільшення питомої ваги імпорту товарів з "0" ставкою мита;
- збільшення фізичних обсягів імпорту сировини з низьким рівнем податкового навантаження і низькою вартістю із одночасним зменшенням інвестиційного імпорту з високим рівнем податкового навантаження та високою вартістю відповідно;
- зростання питомої ваги імпорту товарів, з яких не сплачено жодних митних податків і зборів;
- зниження середньозваженої ставки мита;
- зменшення середньостатистичних цін імпорту через переорієнтацію на випуск товарів, які за своїми нижчими ціновими характеристиками можуть поживавити попит та стимулювати зростання виробництва за умов загостреної конкурентної боротьби за ринки збуту товарів;

- істотне скорочення імпорту легкових автомобілів;
- вплив світової кон'юнктури формування цін на сировинні товари;
- зростання питомої ваги заміщених товарів з одночасним заміщенням імпорту цих товарів з високим рівнем середньо розрахункової статистичної вартості на імпорт з низьким рівнем [62].

Через структурний перерозподіл імпорту змінилася складова митних платежів, а саме – зросла частка надходжень податків і зборів на користь митних платежів від імпорту споживчих товарів, при цьому питома вага надходжень з імпорту виробів для промисловості, устаткування та засобів виробництва зменшилась.

У 2012 р. спостерігалось незначне зростання надходжень від податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції порівняно з відповідним показником попереднього року. Певні зміни відбулися і в структурі податків:

- частка надходжень ввізного мита збільшилась на 1,7 в.п.;
- частка надходжень вивізного мита зменшилась на 1,4 в.п.;
- частка надходжень коштів за вчинення консульських дій зменшилась на 0,3 в.п. і становила 2,6 % [77].

Зазначені обставини визначають необхідність урахування специфічних трансформаційних процесів, що відбуваються на теперішньому етапі економічного розвитку України, а відтак і застосування ґрунтовного аналізу чинників, що впливають на динаміку надходжень митних платежів до державного бюджету.

Загалом фактори, що визначають надходження до бюджету митних платежів, поділяють на зовнішні, які не обумовлені діяльністю митних органів, та внутрішні, які обумовлені такою діяльністю. Подібний поділ є досить умовним, оскільки результати діяльності митних органів у напрямку наповнення державного бюджету митними платежами визначаються не стільки впливом внутрішніх факторів, скільки зовнішніх, які, зазвичай, є об'єктивними

по відношенню до діяльності ДМСУ. Проте, дана класифікація дозволяє оцінити ефективність роботи митних органів на основі внутрішніх факторів.

На нашу думку, більш влучною назвою для зовнішніх факторів, які впливають на надходження митних платежів до державного бюджету, є їх трактування як чинників “першого порядку”, які безпосередньо визначають суму коштів, що підлягає перерахуванню у бюджет, та базуються на законодавчо закріплених нормах; відповідно для внутрішніх факторів – як чинників “другого порядку”.

Аналіз факторів, які впливають на рівень надходження митних платежів до бюджету, дозволяє виявити резерви збільшення дохідної бази основного централізованого фонду грошових коштів, що є особливо актуальним при наявності дефіциту фінансових ресурсів, котрі знаходяться у розпорядженні держави.

Насамперед розглянемо чинники першого порядку. Найвагомішим серед них є вартісний об’єм та структура зовнішньоторговельного обігу (загального товарообігу зовнішньої торгівлі). Зовнішньоторговельний обіг – це сума вартостей товарів, які були експортовані та імпортовані країною за певний період.

Оскільки відомо, що вивізні мито має незначну питому вагу у сумі загальних надходжень мита до державного бюджету, то показником, який суттєво впливає на стан бюджетних надходжень, є загальний обсяг імпорту, а точніше – оподатковуваний імпорт, обсяги якого мають безпосередній вплив на наповнюваність дохідної частини бюджету.

Наступним фактором “першого порядку”, який суттєво впливає на надходження до державного бюджету, є митні ставки. У результаті дослідження рівня митного оподаткування виявлено, що на деякі товари встановлено високі митні ставки, що сприятливо впливає на наповнюваність бюджету. На наш погляд, такий факт є дещо парадоксальним: по-перше, Україна пішла шляхом лібералізації митного тарифу, що передбачає зменшення

митних ставок; по-друге, логічно припустити, що структура імпорту повинна трансформуватись у бік збільшення частки товарів, на які встановлено низькі митні ставки.

Поясненням даного факту може бути лише підвищення ефективності митного контролю, завдяки чому зменшується обсяг неврахованого імпорту, левову частку якого складають саме ті товари, на котрі встановлено високі митні ставки: автомобілі, одяг, взуття, побутова техніка, меблі, продовольчі товари. Таким чином, можна зробити висновок про доцільність посилення митного контролю з метою недопущення фактів ухилення від оподаткування, що позитивно вплине як на наповнюваність Державного бюджету України, так і на підвищення ефективності використання регулюючого потенціалу митних платежів.

Варто зазначити, що не менш важливим фактором впливу на надходження митних платежів до державного бюджету є застосування митно-тарифних пільг, збільшення кількості яких призводить до скорочення надходжень до бюджету. Оцінка діючої вітчизняної системи митно-тарифних пільг та їх критичний перегляд на предмет скасування необґрунтованих, дозволить не тільки збільшити суму платежів, що надходять до бюджету, але й вирішити інші економічні проблеми внаслідок підвищення ефективності їх застосування як інструментів регулювання зовнішньої торгівлі.

Фактори “другого порядку”, що визначають рівень надходження митних платежів до бюджету, пов’язані з організацією митного контролю та запобіганням порушення податкової дисципліни. З метою підвищення показників митних надходжень до бюджету, перш за все, необхідно вдосконалювати організацію митного контролю за імпортними операціями: при ввозі товарів на митну територію; при розміщенні товарів на митних ліцензійних складах; при здійсненні митного контролю із застосуванням ВМД.

Посилення митного контролю сприятиме значному зменшенню обсягів неврахованого імпорту та зменшенню випадків ухилення від сплати митних платежів.

Отже, основними факторами зростання митних надходжень до державного бюджету є: розмір митних ставок, податкова база, митні пільги та рівень організації митного контролю. Оскільки Україна стала на шлях лібералізації Митного тарифу, що передбачає поступове зменшення митних ставок, то резервом збільшення обсягів сплачених платежів серед чинників першого порядку, насамперед, виступає розширення податкової бази. Скасування окремих пільг щодо сплати ввізного мита також сприятиме підвищенню рівня митного оподаткування. Проте, основним резервом збільшення митних надходжень до бюджету на перспективу стане вдосконалення організації митного контролю в Україні.

Таким чином, цільове та ефективне врахування вищезазначених чинників гарантуватиме оптимізацію надходжень від зовнішньоекономічної діяльності до Державного бюджету України. А отже, сприятиме фінансовій стабілізації та поліпшенню макроекономічної ситуації в країні.

Ще однією істотною проблемою механізму адміністрування митних платежів стало зростання обсягів контрабанди. Криза подвоїла обсяги контрабанди і так званого "сірого імпорту". Найбільшою мірою від контрабанди постраждали продукти харчування, побутова техніка, аудіо- та відео-обладнання. За даними Державної митної служби, у 2012 р. українські митні органи розпочали 318 кримінальних справ, пов'язаних з контрабандою і шахрайством, на загальну суму близько 14,6 млрд грн. З метою подолання зростання розмірів контрабанди Державною митною службою України було створено Управління з аналітичних операцій, що здійснює пост-аудит контролю товарів, які ввозяться та продаються на українському внутрішньому ринку [79].

Крім того, проектом ACTION Project за підтримки агентства з міжнародного розвитку США (USAID) було проведено опитування імпортерів та експортерів, за результатами якого було встановлено, що найчастіше виникають такі проблеми митної політики України: невиправдано велика кількість формальних процедур; перевантаження працівників митних органів; довгі черги; високий рівень корупції в митних органах [79]. Зазначені обставини визначають необхідність особливої уваги з боку уряду та адекватних заходів з метою подолання негативних тенденцій.

Враховуючи необхідність підвищення рівня надходжень податків на міжнародну торгівлю і зовнішні операції до державної казни, потрібно вжити комплекс заходів з метою вдосконалення митного законодавства та контрольних процедур за нарахуванням і сплатою митних платежів, формування комплексного контролю за дотримання митного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами, запровадження спрощених і модернізованих митних процедур на кордоні й всередині держави.

Спробою вдосконалити податкове законодавство загалом та механізм справляння митних платежів зокрема стало прийняття нового Митного кодексу України (березень 2012 р.). Безперечними перевагами цього документа є те, що ним передбачено спрощення та прискорення митних процедур, зменшення впливу «людського фактору» на процес та результат митного оформлення товарів, наближення процедур митного контролю й оформлення до європейських стандартів

Важливим кроком на шляху вдосконалення справляння митних платежів може стати впорядкування вексельних форм розрахунків. Сьогодні при ввезенні товарів на митну територію України імпортери мають право сплачувати митні платежі вексями з ПДВ, однак на практиці цей закон не працює. Податковим кодексом із 2011 р. запроваджено більш зручну для бізнесу систему погашення векселів, які застосовуються у роботі з давальницькою сировиною. При імпорті обладнання, яке не виготовляється в

Україні, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право використовувати вексельну форму сплати податку на додану вартість. Варто зазначити, що це положення вимагає попереднього визначення критеріїв класифікації та формування переліку обладнання, яке не виробляється в Україні.

Станом на сьогодні Україна ще не приєдналася до додатку Міжнародної Конвенції про тимчасове ввезення на митну територію України товарів з метою виробництва і виконання робіт. Тому передбачається, що такі товари будуть підпадати під часткове звільнення від оподаткування. До їхнього переліку заплановано відносити товари виробничого призначення, які переміщуються за угодами оренди і лізингу. Кодексом передбачено, що за такі товари суб'єкти підприємницької діяльності сплачуватимуть лише 3 % від суми ПДВ за кожен місяць перебування на території України. Це допоможе знизити податковий тиск на вітчизняний бізнес.

Важливим нововведенням кодексу є впорядкування процедури проведення митними органами пост-аудиту суб'єктів, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. Таку схему використовують митні органи Європейського Союзу, вона спрощує виконання митних процедур і забезпечує контроль сплати митних платежів у повному обсязі.

Щодо системи організації і механізму митного контролю, то слід зазначити, що пріоритетним завданням Держмитслужби є перетворення митної системи України в потужний спеціалізований комплекс митної економіки, максимально адаптований до реалій сьогодення і водночас спрямований на ефективне забезпечення національних інтересів і митної політики держави. Домінантою діяльності у згаданій сфері мають стати партнерські, доброзичливі стосунки з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, всебічне сприяння гуманізації та прискоренню процедур митного оформлення та контролю.

Головною метою співпраці митних органів з бізнесом є подальше зміцнення економічного потенціалу держави, всебічна підтримка національного

товаровиробника, і водночас протидія "сірій" контрабанді, подолання тіньових механізмів ввезення в Україну товарів, своєчасне і повне стягнення визначених законодавством податків і зборів.

Державною митною службою опрацьовано пріоритетні напрями розвитку галузі на подальшу перспективу. Першочерговими складовими заходів, на виконання яких націлено весь кадровий потенціал митних установ, визначено:

- підвищення рівня захисту національних інтересів держави за допомогою інструментів митної політики з одночасним збалансованим впровадженням міжнародних вимог та стандартів;

- спрощення митних процедур за рахунок покращення системи управління ризиками, що дозволить зосередитися на ідентифікації та інспектуванні високоризикованих вантажів;

- створення максимально сприятливого середовища для учасників зовнішньоекономічної діяльності з метою активізації здійснення ними експортно-імпортних операцій;

- підвищення ефективності оперативного виявлення та протидії негативним явищам в середовищі зовнішньої торгівлі, які є потенційними загрозами безпеці та інтересам держави.

Реалізація цих пріоритетів дозволять посилити рівень захисту національних інтересів держави, створити сприятливі умови для збільшення обсягів зовнішньої торгівлі, позитивно вплинути на соціальний та економічний розвиток України.

3.2. Формування оптимальної системи оподаткування в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності в Україні

Економічна інтеграція України з індустріально розвиненими країнами потребує формування такої оптимальної системи оподаткування експортно-імпортних операцій, яка не викликала б деформації у міжнародній торгівлі.

Проведені дослідження виявили, що існує певний розрив між нормативною теорією оподаткування і практичною податковою політикою у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Це особливо справедливо у випадку застосування крайною помірної, у залежності від ступені жорсткості зовнішньоторговельного режиму, зовнішньоекономічної політики - лібералізму, яка створює не самі оптимальні умови для досягнення визначених цілей, як це має місце при екстремальних моделях зовнішньоекономічної політики – вільній торгівлі [41].

Проте, теорія служить лише джерелом для розробки рекомендацій при формуванні оптимальної системи податкового регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Незважаючи на різновиди задіяних у світі систем оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, існує низка принципів, які визначають науковий підхід до характеристики, внутрішньої суті та суспільного призначення цього поняття у залежності від обраного режиму зовнішньоекономічної діяльності.

Метою даної роботи є поглиблення досліджень та виявлення умов, при яких теоретичні рекомендації щодо формування оптимальної системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності є сприятливі для ефективного функціонування лібералізаційної моделі зовнішньоекономічної політики в умовах інтеграції України у європейське співтовариство.

Дослідивши причини та фактори, що спонукають Україну брати участь у світових інтеграційних процесах, визначилась необхідність поглиблення класифікації регулюючих дій держави на торгові відношення з іншими країнами. Відомо, що методи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності за змістом поділяються на адміністративні та економічні. Як показують дослідження, економічні методи державного регулювання безпосередньо пов'язані із податками на експортно-імпортні операції або митними платежами, що відповідно класифікують як податки на зовнішню

торгівлю – мито та внутрішні податки, до яких відноситься акцизний збір та ПДВ (додаток Е).

Ефективність зовнішньоекономічної діяльності будь-якої держави визначається її можливістю щодо формування оптимальної системи митного оподаткування, що являє собою сукупність загальнодержавних податків, що стягуються при експортно-імпортних операціях до бюджету, а також принципи, форми і методи їх встановлення у відповідності з вимогами ГАТТ/СОТ та гармонізованих до міжнародних норм та стандартів.

Крім того, не менш важливим аспектом формування оптимальної системи митного оподаткування являється визначення критеріїв, відповідно до яких формується податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

До таких критеріїв слід віднести наступні: спрощення системи оподаткування; підвищення ефективності системи оподаткування; визначення шляхів встановлення пільгового оподаткування; окупність податкового адміністрування; врахування зовнішньоекономічної політики держави.

Відповідно, перший критерій визначає необхідність зменшення кількості податків, кількості податкових ставок та кількості податкових пільг, а також спрощення податкового адміністрування. Другий критерій полягає у розширенні бази оподаткування; збільшенні об'єктів оподаткування; зменшенні податкового тиску та кількості податкових пільг. Третій критерій визначає шляхи встановлення пільгового оподаткування, зокрема такі як: запровадження знижених податкових ставок; звільнення від сплати податків окремих видів товарів; надання відстрочки (розстрочки) сплати податків. Четвертий критерій визначає залежність окупності податкового адміністрування від ефективності функціонування системи оподаткування. Останній критерій визначає необхідність формування оптимальної системи митного оподаткування з урахуванням норм і принципів міжнародної багатосторонньої торговельної системи ГАТТ/СОТ та особливостей національної економіки.

Відтак, в умовах сучасних євроінтеграційних процесів, цілком доречною вважається необхідність адаптації вітчизняної системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності до митних стандартів ЄС. У цьому контексті домінантою має стати ліквідація обмежень розвитку конкуренції та обмеження застосування засобів протекціонізму, а також зниження не тільки митних тарифів, а й зменшення інших перешкод у взаємній торгівлі, а саме – внутрішніх податків – акцизного збору та ПДВ з імпортованих товарів.

Основним питанням при формуванні системи оподаткування акцизним збором в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності є визначення узгодженого з інтеграційним угрупованням переліку підакцизних товарів та ставок акцизного збору. У цьому контексті необхідно звернути увагу на вимоги Директив ЄС стосовно гармонізації ставок акцизного збору на визначений перелік товарів.

Основними критеріями, що повинні бути прийняті за основу при формуванні вітчизняної системи оподаткування ПДВ експортно-імпортованих операцій в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності є наступні: база оподаткування ПДВ повинна бути досить широкою, оскільки ПДВ, як податок повинен бути продуктивним з точки зору отримання доходів до Держбюджету і повинен реагувати на змінні потреби в доходах держави; обмежене звільнення від податку; адміністрування податком повинно бути простим, легким для виконання та мінімальнозатратним.

При визначенні податкових пільг по сплаті ПДВ, необхідно врахувати, що категорії операцій з продажу товарів, які підлягають пільговому оподаткуванню, визначаються на основі принципу місця призначення товару, тобто у залежності від того, чи має місце операція з продажу на території держави чи виходить за її межі. Відтак, у системі оподаткування ПДВ необхідно передбачити наступні випадки пільгового оподаткування:

- звільнення від ПДВ без права на відшкодування. Ця норма повинна діяти у відношенні операцій з продажу, які здійснюються в межах території України;

- звільнення від ПДВ з правом на відшкодування. Такий порядок повинен бути встановлений у відношенні до імпорту, експорту і міжнародних перевезень товару.

В цілому, особливий акцент при інтеграції вітчизняного законодавства з питань оподаткування зовнішньоекономічної діяльності України до умов доступу на світовий ринок, повинен бути зроблений на оптимальності системи оподаткування ЗЕД, в якій, в інтересах стабілізації економіки і поновлення економічного зростання України, раціонально будуть поєднуватись принципи зовнішньоекономічної лібералізації та протекціонізму [79].

При цьому гармонізація системи оподаткування експортно-імпортних операцій повинна передбачати процеси розширення зовнішньоекономічних зв'язків, заснованих не тільки на таких факторах, як економічний потенціал, але і географічна близькість [79].

Таким чином, формування оптимальної системи оподаткування експортно-імпортних операцій та формування на цій підставі законодавства являється складним процесом, який у загальному випадку потребує змін у багатьох пов'язаних сферах економіки, починаючи з законів, що регулюють систему оподаткування експортно-імпортних операцій та закінчуючи оперативною роботою у цьому напрямі.

Модель формування оптимальної системи оподаткування експортно-імпортних операцій приведена на рис. 3.1.

В умовах перехідного періоду становлення вітчизняної економіки керуючим впливом, що забезпечує визначальний курс її розвитку, є модель зовнішньоекономічної діяльності, наріжним каменем якої виступає система оподаткування.

		РОЗВИТОК	АДАПТАЦІЯ	РЕАЛІЗАЦІЯ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	Концептуальне	<ul style="list-style-type: none"> • Прийняття Концепції вдосконалення Єдиного митного тарифу України та забезпечення проведення переговорів про тарифні поступки з метою сприяння приєднанню України до ГАТТ; • Розроблення програми інтеграції України до Європейського Союзу 	<ul style="list-style-type: none"> • Трансформація тарифної системи України в рамках приєднання України до системи ГАТТ/СОТ • Внесення змін до Єдиного Митного тарифу України з метою його наближення до вимог ГАТТ/СОТ • Приведення положень чинного законодавства з питань оподаткування експортно-імпортних операцій у відповідність до вимог ГАТТ/СОТ 	<ul style="list-style-type: none"> • Гармонізація Української товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності з Товарною номенклатурою Європейського Союзу • Гармонізація Митного тарифу України з Митним тарифом Європейського Союзу • Гармонізація Митного кодексу України з Митним тарифом Європейського Союзу • Гармонізація законодавства з питань оподаткування акцизним збором з Директивами Європейського Союзу • Гармонізація законодавства з питань оподаткування ПДВ з Шостою директивою Європейського Союзу
	Нормативно - правове	Внесення змін до законодавчих актів України з питань оподаткування митом, акцизним збором та ПДВ в умовах лібералізації	<ul style="list-style-type: none"> • Внесення змін до законодавчих актів України з питань оподаткування з метою приведення їх у відповідність до директив Європейського Союзу; • Розроблення: <ul style="list-style-type: none"> - Української Товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності; - Митного тарифу України; - нової редакції Митного кодексу 	<ul style="list-style-type: none"> • Приведення у відповідність до вимог законодавства Європейського Союзу: • Української Товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності; • Митного тарифу України; • нової редакції Митного кодексу України; • Бюджетного кодексу України
	Оперативне	Уточнення порядку визначення об'єкта оподаткування, бази оподаткування, митної вартості товару, порядку застосування ставок, порядку надання податкових пільг	<p>Розроблення відомчих документів:</p> <ul style="list-style-type: none"> • з питань податкового регулювання експортно-імпортних операцій в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності; • щодо порядку оподаткування експортно-імпортних операцій в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності; • з питань бюджетного планування 	<p>Прийняття відомчих документів:</p> <ul style="list-style-type: none"> • з питань податкового регулювання експортно-імпортних операцій в умовах інтеграції до Європейського Союзу; • щодо порядку оподаткування експортно-імпортних операцій в умовах інтеграції Європейського Союзу; • з питань бюджетного планування

Рис. 3.1. Модель формування оптимальної системи оподаткування експортно-імпортних операцій

Будучи такою, що найбільш підлягає коригуванню у загальній стратегії зовнішньоекономічної діяльності, система оподаткування виступає у ролі керуючої системи, яка має властивість змінити погляди на існуючі зовнішньоекономічні відношення з метою їх оптимізації.

Формування оптимальної системи оподаткування експортно-імпортних операцій, яка б відповідала вимогам лібералізаційної моделі зовнішньоекономічної діяльності, можливе лише у разі визначення пріоритетів для України.

Для систематизації процесу лібералізації зовнішньоекономічної діяльності необхідно визначити параметри, які формують процес оподаткування експортно-імпортних операцій і на основі аналізу виділити домінуючі напрями з урахуванням їх кореляції.

Таким чином, на рис. 3.1. представлена оптимальна система оподаткування експортно-імпортних операцій, що дає можливість адаптації системи оподаткування експортно-імпортних операцій за умов лібералізації зовнішньоекономічної діяльності.

Однією з основних умов при оподаткуванні експортно-імпортних операцій є реалізація бюджетної (розподільчої) функції податків, що виявляється у забезпеченні в повному обсязі надходжень податків до Державного бюджету.

У цьому контексті актуальним постає питання розробки методичних засад прогнозування надходжень податків на зовнішньоекономічну діяльність до Державного бюджету в умовах лібералізації при обраній системі оподаткування.

3.3. Методичні засади прогнозування сум надходжень податків на експортно-імпортні операції до Державного бюджету

Сучасний етап становлення ринкових відносин в економічній системі України характеризується постійним підвищенням ролі доходів від

оподаткування експортно-імпортних операцій у формуванні Державного бюджету України.

Україна, як держава з перехідною економікою, особливу увагу повинна приділяти зовнішнім джерелам надходжень державного бюджету, оскільки трансформаційні процеси в економіці, як правило, пов'язані з тимчасовим спадом виробництва, що звужує базу податкових надходжень від внутрішніх джерел [40].

Стабілізація економіки та забезпечення при цьому необхідних надходжень до Держбюджету являється важливою задачею лібералізації зовнішньоекономічної діяльності.

Проявом оптимальності визначеного рівня оподаткування експортно-імпортних операцій є відповідність прогнозованого та фактичного рівня доходів до Державного бюджету в результаті оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

Базуючись на визначеній моделі зовнішньоекономічної діяльності, шляхом побудови конкретної системи оподаткування в країні формується певний рівень оподаткування.

Однією з об'єктивних умов виконання завдань по таким джерелам доходів до державного бюджету, як податки на експортно-імпортні операції, є розробка методичних засад прогнозування сум надходжень митних платежів до Держбюджету та впровадження зазначених заходів в діяльність митних органів.

Основною передумовою успішного прогнозування доходів є наявність методики, на основі якої розраховуються суми надходжень податків на експортно-імпортні операції до Державного бюджету України.

Процес втручання в економічні процеси зовнішньоекономічної діяльності за допомогою процедур планування доходів має кількісні та якісні характеристики, які взаємопов'язані між собою. Кількісна сторона характеризується обсягом грошових коштів, які надійдуть до Держбюджету від

оподаткування експортно-імпорتنих операцій. Якісна – станом зовнішньоекономічної діяльності.

Формування збалансованого впливу кількісної і якісної сторін є основним принципом методики прогнозування сум надходжень податків до Держбюджету.

Реалізація вказаного принципу неможлива без визначення основних умов, які впливають на правильність прогнозування. За результатами проведених досліджень до них можна віднести наступні:

- стабілізація економічної ситуації в країні;
- незмінність податкового законодавства на протязі бюджетного року.

Прогнозування сум надходжень податків до Держбюджету повинно здійснюватись поетапно.

Основні етапи прогнозування надходжень податків на експортно-імпорتنі операції до Державного бюджету в умовах лібералізації приведені в табл. 3.1.

Найбільш складним при вирішенні поставлених задач є виявлення основних факторів, що впливають на рівень надходжень податків на експортно-імпорتنі операції до Державного бюджету.

Таким чином, до таких факторів необхідно віднести: макро- та мікроекономічні тенденції в економіці, зміни національного законодавства з питань методологічної та організаційної діяльності митних органів, потенційні можливості та існуючі резерви митних органів на різних організаційних рівнях щодо забезпечення наповнення Державного бюджету. Вони виявляються шляхом здійснення комплексу заходів в частині перегляду та вдосконалення технологічних схем митного контролю і митного оформлення експортно-імпорتنих операцій в Україні.

Слід зазначити, що досить складною є задача визначення макро- та мікроекономічних тенденцій економіки, які впливають на стан формування доходної частини Державного бюджету.

Таблиця 3.1

Основні етапи прогнозування надходжень податків на експортно-імпортні операції до Державного бюджету в умовах лібералізації

№ етапу	Загальна характеристика етапу	Сутність етапу	Практична реалізація
1	Формулювання завдання	Посилення впливу бюджету на ринкові перетворення	Розрахунки прогнозування надходжень податків на експортно-імпортні операції до Державного бюджету в умовах лібералізації
2	Визначення задачі	Формування збалансованого впливу кількісних та якісних характеристик зовнішньоекономічної діяльності	Проведення аналітичних досліджень щодо впливу прогнозованих змін у законодавстві на стан надходження сум податків на експортно-імпортні операції до Держбюджету
3	Алгоритм розв'язання задачі	Прогнозування сум податків на експортно-імпортні операції, які надійдуть до Державного бюджету в умовах лібералізації	<ol style="list-style-type: none"> 1. Визначення методології прогнозування 2. Визначення основних умов, які впливають на правильність прогнозування сум надходжень податків на експортно-імпортні операції 3. Визначення основних факторів, які ставлять у залежність суми надходжень до Держбюджету податків на експортно-імпортні операції 4. Визначення комплексних показників, які характеризують основні фактори 5. Збір статистичних даних для розрахунків комплексних показників 6. Розрахунки комплексних показників 7. Розрахунки сум надходжень податків на експортно-імпортні операції до Державного бюджету на основі розрахунків

Базуючись на проведених дослідженнях, до таких тенденцій ми можемо, насамперед, віднести: зміни, які відбуваються у структурі та обсягах зовнішньоторгового обороту, сезонні коливання у структурі і обсягах зовнішньоторгового обігу, стан і перспективи розвитку виробничої та сировинної інфраструктури зовнішньої торгівлі, інтеграційні процеси.

Фактори, які повинні бути враховані при прогнозуванні сум надходжень податків на експортно-імпортні операції до Державного бюджету в умовах лібералізації, приведені у додатках I, K, Л.

Задача прогнозування сум надходжень податків на експортно-імпортні операції до Державного бюджету України вперше була вирішена наказом Державної митної служби України від 09.03.05р. № 124 "Про доведення митним установам очікуваних показників надходжень по митним платежам у 2005 році", який було видано на виконання Закону України "Про Державний бюджет на 2005 рік". У подальшому, при підготовці варіантів розрахунку очікуваних показників надходжень по митним платежам до Державного бюджету у наступних роках, були виділені принаймні три основні підходи до прогнозування. Такими підходами, за результатами практичних досліджень, є:

1. Прогнозування "від досягнутого", яке можливо застосовувати лише при умові макроекономічної стабілізації у країні та незмінній нормативній базі з питань оподаткування.

У сучасних умовах цей підхід в основному неприйнятний у зв'язку з постійними та значними змінами:

- у механізмі тарифного регулювання (що може регулюватись міжнародними угодами): зміни ставок мита на окремі види товарів; введення, скасування експортного мита, введення сезонних ставок мита;

- у механізмі нетарифного регулювання (що ніяк не регулюється міжнародними угодами, і використовуючи їх у своїй торговій політиці, уряд почуває себе досить вільно, ніж при введенні тарифних обмежень, які

регулюються Світовою організацією торгівлі: введенням кількісних обмежень, введення додаткових видів зборів, підвищення ставок акцизного збору.

2. Прогнозування з використанням даних статистичної звітності щодо зовнішньоекономічної діяльності у розрізі вартісних та кількісних показників переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон України.

Таке прогнозування, як показують дослідження, характеризується великими похибками у зв'язку з тим, що дані статистичної звітності щодо зовнішньоекономічної діяльності недостатньо повно відображають фактичний рівень митного оподаткування тих або інших товарів.

Наприклад, при імпорті товарів необхідно враховувати, крім ставок мита, інші фактори, зокрема, країну походження товарів, обсяги імпорту товарів з цієї країни, тарифні пільги щодо сплати митних платежів та податків на імпортовані товари.

3. Прогнозування на основі аналізу динаміки по кожному виду податку, з виділенням тих груп товарів, які дають найбільші суми надходжень митних платежів і податків до Державного бюджету.

Даний вид прогнозування полягає у визначенні факторів, під впливом яких розміри надходження грошових коштів до Державного бюджету мають максимальні або мінімальні суми.

Вказані фактори можна систематизувати по наступних позиціях:

1. Діючий режим економічних відносин між державами.
2. Категорія товарів, що переміщується в рамках експортно-імпортних операцій (підакцизні, не підакцизні, продукти харчування).
4. Прийнята методологія визначення митної вартості товару.

На сьогодні цей підхід до прогнозування є найбільш прийнятним та ефективним, оскільки враховує як досягнуті показники, так і наявну структуру зовнішньоторгового обороту та тенденції її розвитку.

При вирішенні задачі прогнозування надходжень митних платежів до Держбюджету необхідно також використовувати ряд критеріїв, які доцільно систематизувати за трьома видами:

а) макроекономічні: модель зовнішньоекономічної політики держави; використання правових режимів, рівень інфляції, межі «валютного коридору», стан та розвиток зовнішньоторгової інфраструктури, інтеграційні процеси;

б) вартісні: цінові та валові обсяги експортно-імпортних операцій, обсяги стягнення митних платежів та податків у розрізі товарних груп;

в) часові: динаміка нарахування податків за попередні роки з урахуванням змін у нормативній базі.

Запропонована методика прогнозування надходжень до Державного бюджету у загальному вигляді передбачає здійснення ряду послідовних операцій:

1) визначення переліку груп товарів, які дають найбільш значні суми митних платежів та податків (окремо по кожному виду платежу) за попередній рік;

2) аналіз змін ставок податків в минулому періоді на конкретні групи товарів;

3) аналіз надходжень податків по кварталам і місяцям у залежності від сезонних факторів зовнішньої торгівлі;

4) оцінка впливу інтеграційних процесів на обсяги надходжень податків;

5) визначення перспектив розширення або звуження товарообігу;

6) визначення приросту обсягів митних платежів при незмінних обсягах ввезення (вивезення) товарів і транспортних засобів з урахуванням прогнозів темпів росту інфляції;

7) прогнозування збільшення обсягів митних платежів і податків по кожному виду товарів (у розрізі товарних груп) на основі аналізу запланованого приросту об'ємів імпорту [39].

Для систематизації процесу оподаткування товарів, які перетинають державний кордон, необхідно розглянути алгоритми прогнозування сум податків на експортно-імпортні операції в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності в межах митниць (для виявлення потенційних можливостей та існуючих резервів митних органів) та в межах Держмитслужби, як органа, що відповідає за стягнення та перерахування вказаних податків до Держбюджету (для прогнозування надходжень до Держбюджету).

Основною метою методики прогнозування показників справляння податків та зборів Держбюджету у розрізі митних органів є визначення того наскільки зміни у митному та податковому законодавстві з питань оподаткування експортно-імпортних операцій позначаються на податкових надходженнях.

Для систематизації процесу прогнозування введемо алгоритм прогнозування сум надходжень податків на експортно-імпортні операції до Державного бюджету. Він передбачає аналіз сум податків на експортно-імпортні операції, які надійшли до Держбюджету у попередні періоди та прогнозує тотожні надходження у наступних періодах з урахуванням стану зовнішньоекономічної діяльності [4, 38].

Даний алгоритм складається із статистичного аналізу сум надходжень податків до Держбюджету, прогнозування майбутніх надходжень та стохастичної перевірки достовірності сум надходжень, які прогнозуються, з визначенням рекомендацій по оптимальності інтеграції в просторі визначених інтеграційних угруповань.

Монопрогноз сум податкових надходжень до Держбюджету розглядається як загальна сума податків, що складається з сум по окремим видам податків, які будуть отримані при оподаткуванні кожної окремо взятої групи товарів.

Він базується на нормативному методі прогнозування, при застосуванні якого за основу беруться нормативи, що регламентують види надходжень та враховується економічний стан зовнішньоекономічної діяльності. Цей метод дозволяє виявити резерви надходжень від оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

Мультипрогноз передбачає прогноз загальної суми податків з урахуванням надходжень сум податків у розрізі їх видів за останні п'ять років по групам товарів.

Він базується на методі коефіцієнтів. При цьому за основу приймаються показники, які були досягнуті у минулому періоді та коригуються за відповідними коефіцієнтами, що враховують зміни, які передбачаються у плановому періоді.

Графічно алгоритм прогнозування сум надходжень податків на експортно-імпорتنі операції в межах митниці приведено на рис. 3.2.



Для прогнозування надходжень сум податків по приведеному алгоритму, проводяться наступні заходи:

- при здійсненні монопрогнозу:

1) В межах митниць:

1. На основі аналізу фінансово-економічного стану найбільш вагомих імпортерів та експортерів товарів визначаються перспективи розширення або звуження об'ємів імпорту та експорту товарів.

2. Визначається перелік груп товарів, які дають найбільш значні суми податків та зборів (окремо по кожному виду податку).

3. По окремо взятій митниці розраховуються прогнозовані суми податків у розрізі товарних груп:

2) В межах Держмитслужби:

1. У розрізі видів податків розраховується прогнозована загальна сума податків до Держбюджету:

2. З урахуванням прогнозованих сум податків до Держбюджету у розрізі видів податків розраховується прогнозована загальна сума податків до Держбюджету.

При здійсненні мультипрогнозу з урахуванням апостеріорної інформації щодо проходження об'ємів імпорту:

1) В межах митниць:

1. Аналізується загальна тенденція надходжень податків та зборів до Держбюджету на протязі п'яти останніх років у конкретній митниці.

2. Розраховується річне середнє значення існуючого в митниці податкового навантаження на одиницю імпорту визначеної групи товарів (окремо за кожен з п'яти останніх років).

3. З метою визначення податкового навантаження по кожному виду податку, яке буде прийматись для прогнозних розрахунків, аналізуються причини зменшення (збільшення) на протязі 5 років середнього річного значення існуючого в митниці податкового навантаження.

4. З урахуванням законодавства, що буде діяти у період, на який здійснюється прогнозування, визначається податкове навантаження у розрізі видів податків.

5. У розрізі видів податків розраховується прогнозована загальна сума податків до Держбюджету.

2) В межах Держмитслужби:

1. Аналізується питома вага сум надходжень податків та зборів, стягнутих окремо взятою митницею, у загальній сумі надходжень до Держбюджету від діяльності Держмитслужби.

2. Визначається коефіцієнт приросту обсягів надходжень податків та зборів до Держбюджету у порівнянні попереднього та майбутнього року.

Таким чином, монопрогноз сум податкових надходжень до Держбюджету розглядається як сума податків, що очікується від оподаткування визначеної групи товарів.

Мультипрогноз передбачає прогноз загальної суми податків з урахуванням надходжень сум податків за останні п'ять років по всім групам товарів. Аналіз надходження сум податків за останні п'ять років, дає підстави зробити висновок про тотожність проходження імпорту з нормальним законом розподілу.

Слід зазначити, що дана методика дозволяє оперативно коригувати планові показники для митних органів регіонів у випадку змін у законодавчій та нормативній базах протягом поточного періоду.

Висновки до розділу 3

Дослідження вітчизняної системи оподаткування експортно-імпортних операцій дало змогу визначити основні напрями її оптимізації, зокрема:

1. Зменшення податкового навантаження шляхом розширення бази оподаткування, в тому числі і за рахунок скорочення пільг, а також за рахунок зменшення високих митних ставок до їх оптимального рівня.

2. Критичний перегляд вітчизняної системи митно-тарифних пільг на предмет скасування необґрунтованих. Це дозволить не тільки збільшити суму митних надходжень до бюджету, але й вирішити інші економічні проблеми

внаслідок підвищення ефективності застосування митних платежів як засобів регулювання зовнішньої торгівлі.

3. Підвищення ефективності та посилення митного контролю з метою недопущення фактів ухилення від оподаткування, що відповідно позитивно вплине як на наповнюваність Державного бюджету України, так і на підвищення ефективності використання регулюючого потенціалу податків на зовнішню торгівлю.

4. Розвиток механізму бюджетного планування в частині визначення та прогнозування надходжень до Держбюджету податків на експортно-імпортні операції. Правильність бюджетного планування дозволить активніше використати бюджетну функцію податків на експортно-імпортні операції у процесі перерозподілу фінансових ресурсів.

ВИСНОВКИ

Проведені у роботі дослідження дозволяють сформулювати наступні висновки і пропозиції:

1. Система оподаткування експортно-імпортних операцій є однією із форм регулюючої діяльності держави. Умовою визначення степені жорсткості регулюючої діяльності виступає обрана державою модель реалізації зовнішньоекономічної політики. Економічна природа системи оподаткування визначається через взаємовідносини між державою та суб'єктом ЗЕД – платником податку і розкривається через загальні закономірності руху грошових коштів. Зазначені властивості дозволяють їй виконувати потрібну функцію: регулювати ЗЕД економічними методами, утворювати бюджетні кошти, приймати участь у процесі перерозподілу ресурсів. Доведено, що за функціональним призначенням система оподаткування експортно-імпортних операцій є адміністративно-економічним інструментом економічної політики, яку проводить держава у відношенні зовнішньоекономічної діяльності країни. Умовою використання податків як такого інструменту виступає зовнішньоекономічна політика держави та міжнародна торгова політика, в рамках якої держава приймає участь у інтеграційних процесах.

2. Досліджено, що механізм оподаткування експортно-імпортних операцій в Україні складається з трьох підсистем: механізму регулювання, фіскальному механізму та механізму розподілу. Типовими структурними елементами механізму оподаткування є: визначення об'єктів та суб'єктів оподаткування, бази оподаткування, митних режимів, митної вартості товарів, переліку підакцизних товарів; встановлення ставок оподаткування, переліку податкових пільг, порядку надання податкових пільг, відповідальності за податкові правопорушення, способів, порядку, терміну сплати податків. При цьому, обґрунтовано, що на сьогодні в Україні ці структурні елементи є досить деформованими.

3. Наслідком деформованості системи оподаткування є численні недоліки у системі та механізмі оподаткування – вузькість бази та недостатня кількість об'єктів оподаткування, що проявляється через досить високі та економічно не обґрунтовані ставки податків, збільшення податкового тиску на суб'єктів ЗЕД, зменшення об'ємів імпорту; наявність великої кількості податкових пільг на імпортно-експортні операції, що призводить до ухилення від оподаткування шляхом трансформації податкових пільг на інших суб'єктів ЗЕД, визначення нерівних умов господарювання.

4. Визначено, що найвагомим фактором впливу на рівень надходження митних платежів до бюджету є вартісний об'єм та структура зовнішньоторговельного обігу (загального товарообігу зовнішньої торгівлі). Відтак, проведений аналіз зовнішньоекономічної діяльності України дав змогу визначити, що у посткризовому 2012 р. сальдо торгівлі товарами було від'ємним (13,8 млрд дол. США) та сформованим за рахунок випереджаючих темпів приросту імпорту товарів над їх експортом. Проте, характерною тенденцією даного періоду стало пожвавлення зовнішньоторговельної діяльності України, адже експорт товарів зріс на 33% порівняно з попереднім роком (здебільшого за рахунок збільшення експортних цін), а імпорт збільшився на 37% порівняно з попереднім роком, при цьому значну роль відіграло збільшення фізичних обсягів імпорту товарів.

5. Аналітична оцінка фіскальної ролі митних платежів дала змогу визначити вагому роль митної системи у забезпеченні доходів державної казни. Відповідно, досліджено, у структурі надходжень митних платежів до Державного бюджету України найбільша частка належить ПДВ (84,1 %), частка мита у загальному обсязі надходжень митних платежів до бюджету упродовж досліджуваного періоду зменшилась (на 8 %), зросла (на 3,4 %) частка акцизного податку (збору), а також зменшилась (на 1,9 %) питома вага митних зборів у загальних обсягах перерахувань до Державного бюджету України.

б. Доведено, що максимальна мобілізація податків на експортно-імпортні операції повинна досягатись поступово, одночасно з процесом лібералізації ЗЕД, шляхом оптимізації типових складових системи оподаткування, а саме:

- зменшення податкового навантаження шляхом розширення бази оподаткування, в тому числі і за рахунок скорочення пільг, а також за рахунок зменшення високих митних ставок до їх оптимального рівня;

- критичний перегляд вітчизняної системи митно-тарифних пільг на предмет скасування необґрунтованих. Це дозволить не тільки збільшити суму митних надходжень до бюджету, але й вирішити інші економічні проблеми внаслідок підвищення ефективності застосування митних платежів як засобів регулювання зовнішньої торгівлі;

- підвищення ефективності та посилення митного контролю з метою недопущення фактів ухилення від оподаткування, що відповідно позитивно вплине як на наповнюваність Державного бюджету України, так і на підвищення ефективності використання регулюючого потенціалу податків на зовнішню торгівлю;

- розвиток механізму бюджетного планування в частині визначення та прогнозування надходжень до Держбюджету податків на експортно-імпортні операції. Правильність бюджетного планування дозволить активніше використати бюджетну функцію податків на експортно-імпортні операції у процесі перерозподілу фінансових ресурсів.

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Чортківський інститут підприємництва та бізнесу
Кафедра фінансів та банківської справи

Гулик Ольга Федорівна
Механізм оподаткування товарів при переміщенні через митний кордон
України
Спеціальність 8.03050801 «Фінанси і кредит»
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Чортків – 2013

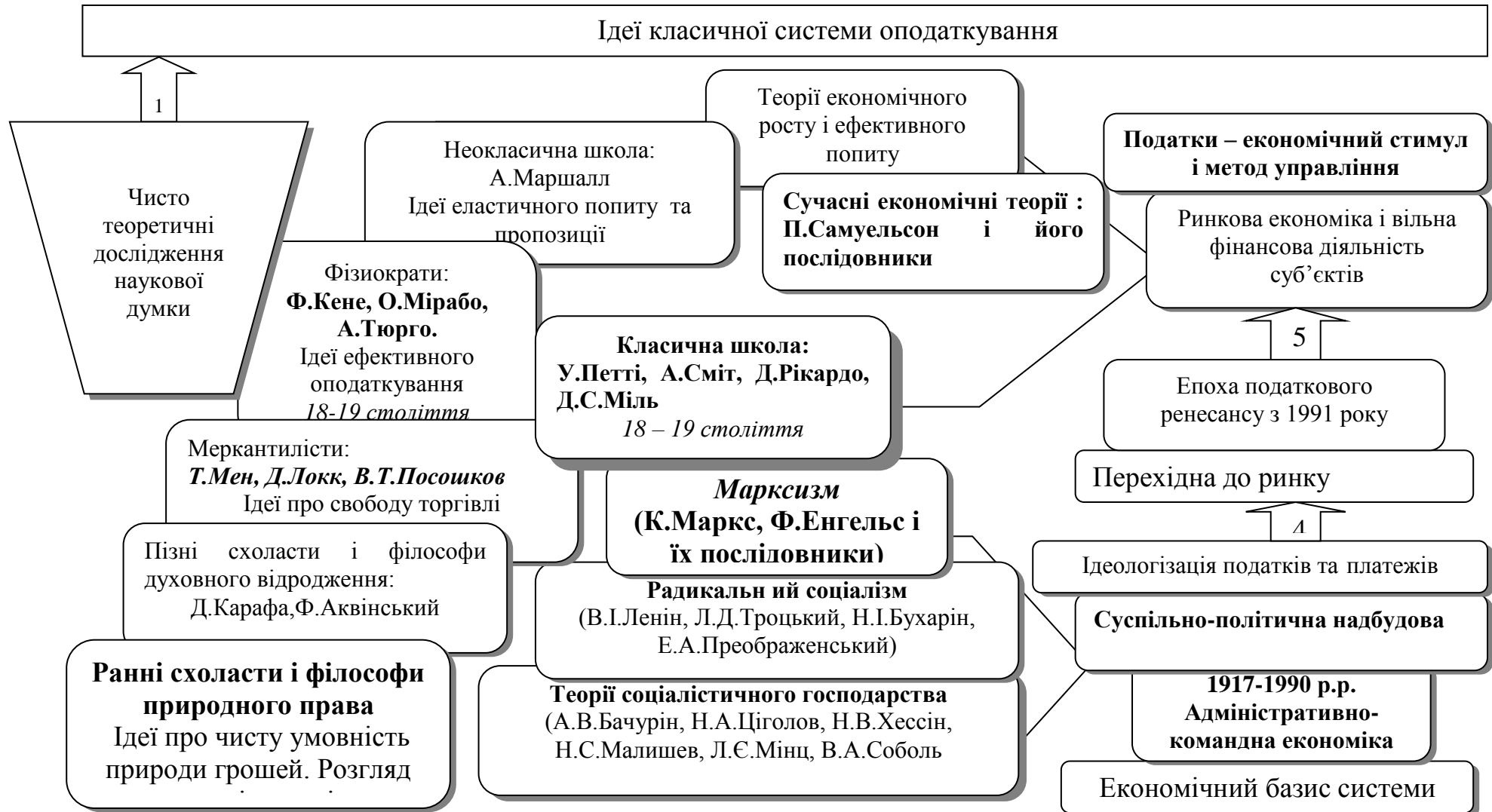
Характеристика функції податків на зовнішньоекономічну діяльність



Характеристика зарубіжних теорій податків

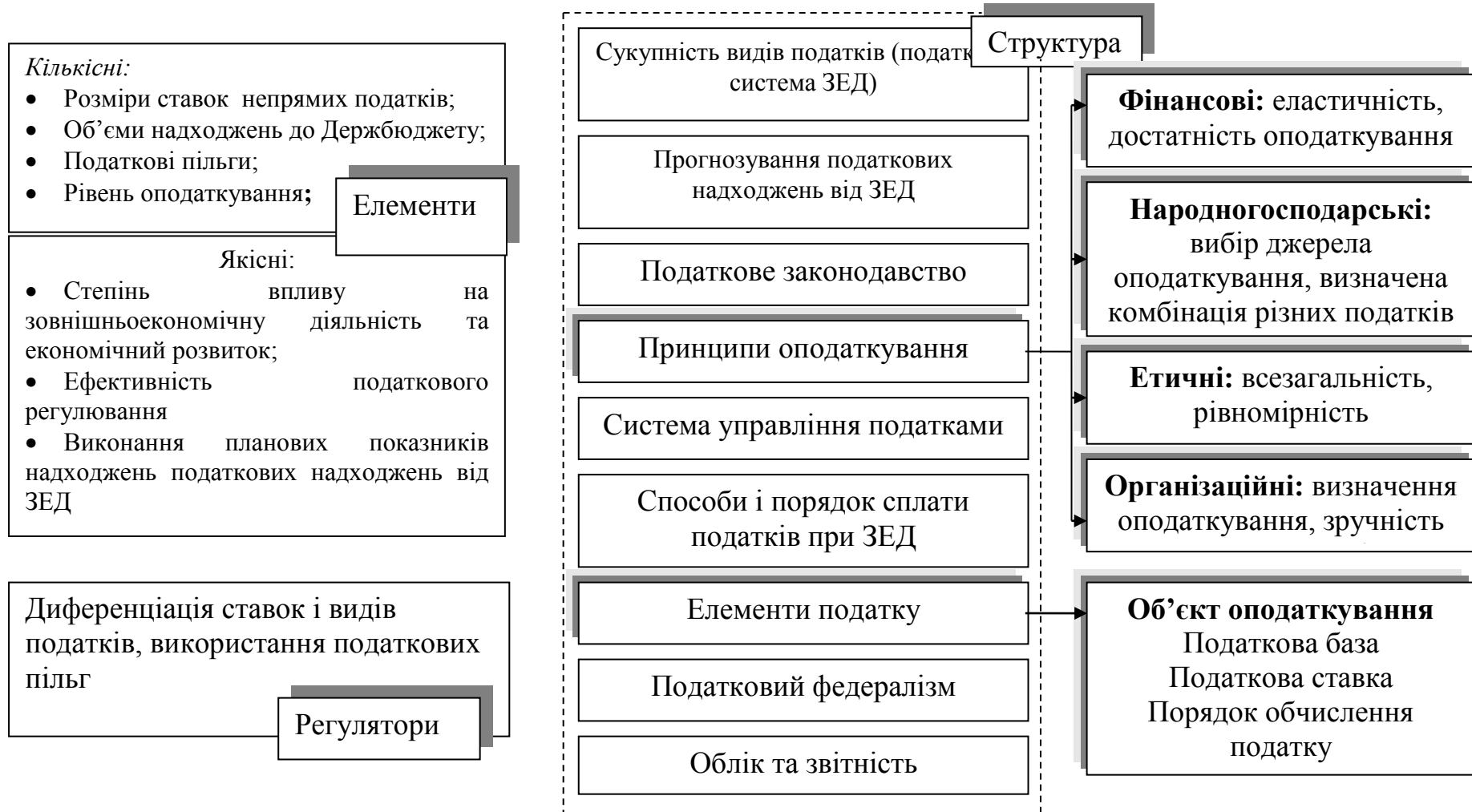


Еволюція наукової думки про податки і хід податкових перетворень на практиці

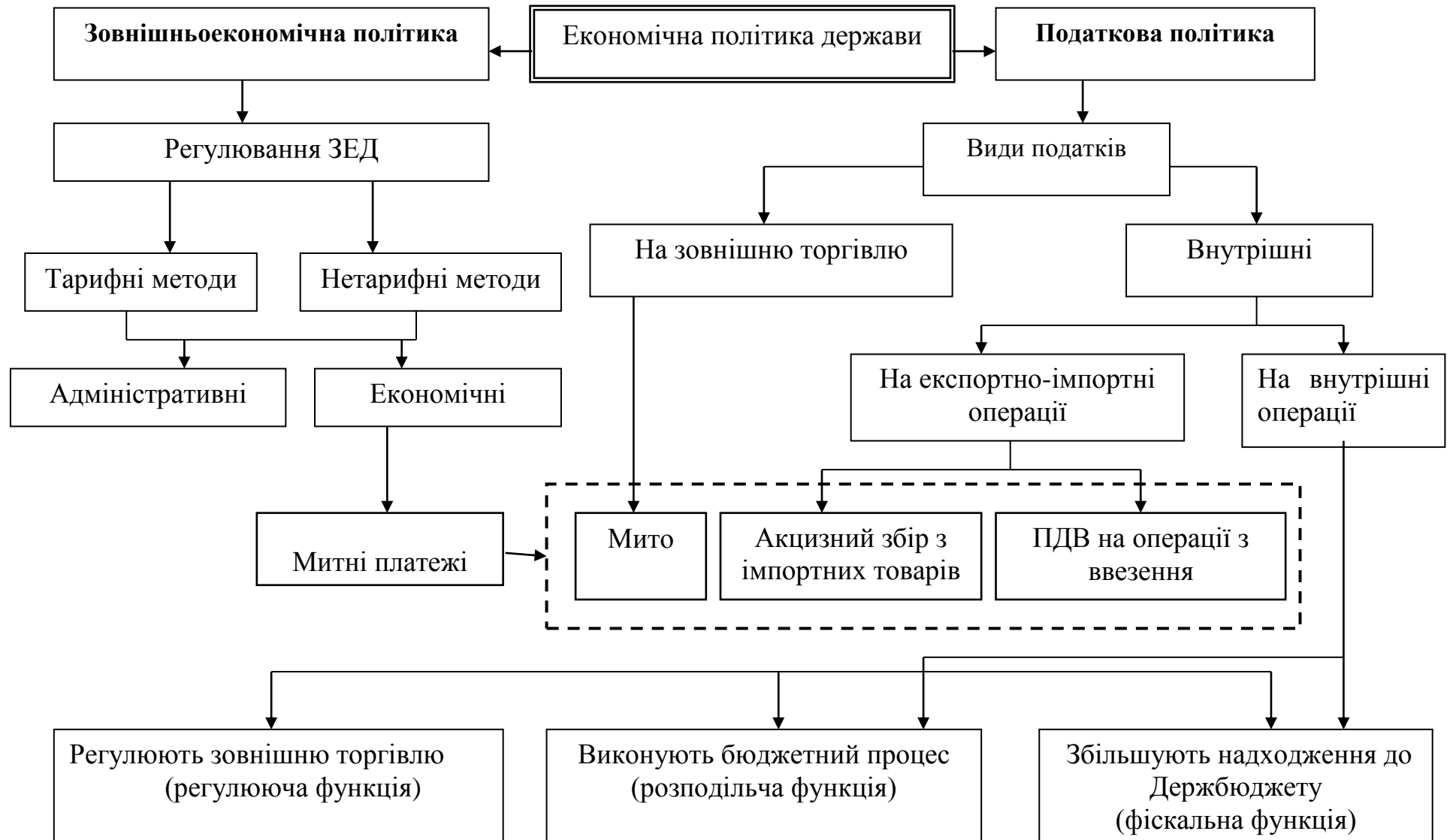


Елементно-функціональна структура податкового механізму у зовнішньоекономічній діяльності

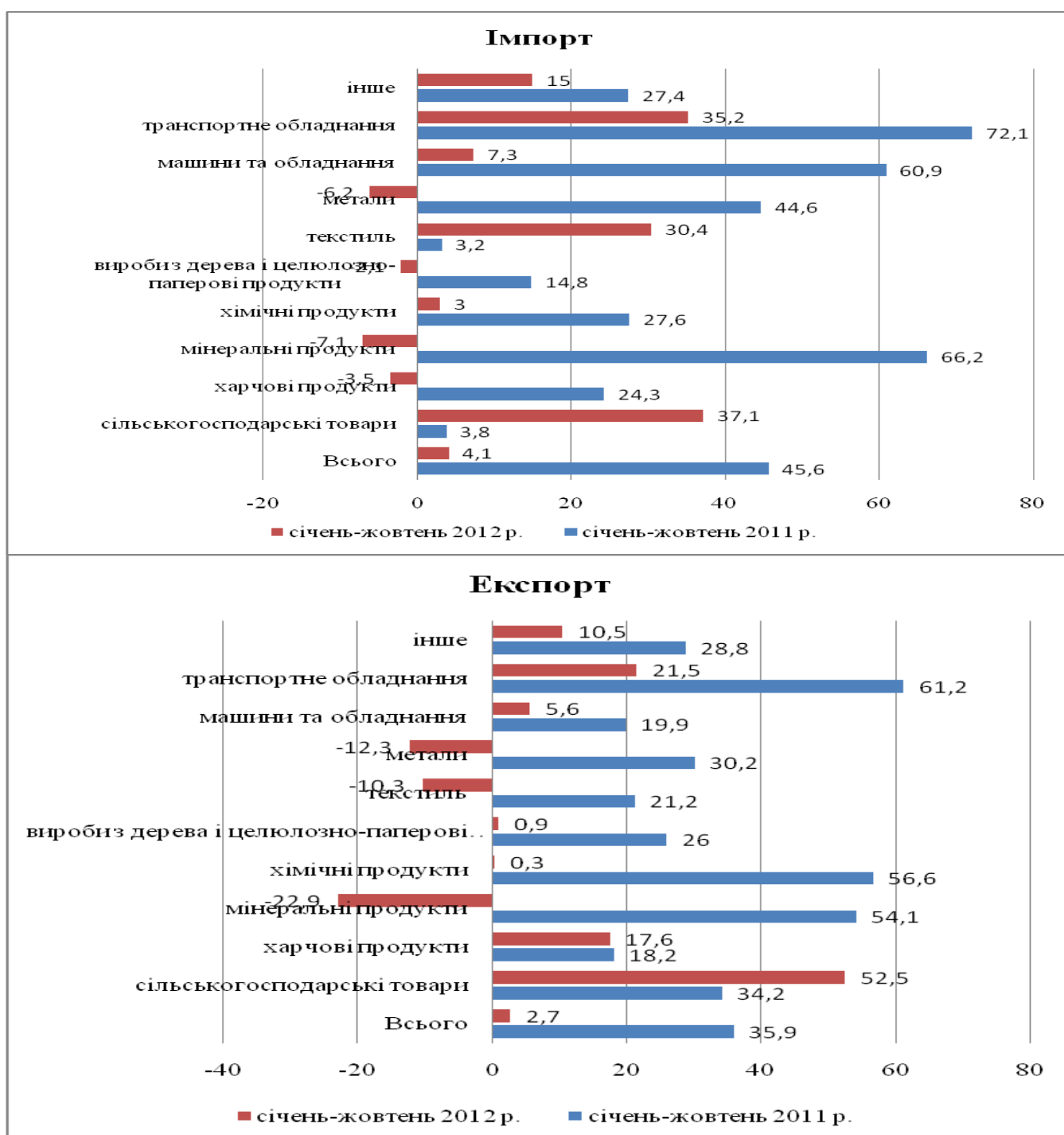
Додаток Д



Митні платежі як складова економічної політики держави



Структура зовнішньої торгівлі України товарами за 2011–2012 рр.



Додаток 3

Основні елементи системи оподаткування акцизним збором при експортно-імпортних операціях

Елементи системи оподаткування	Законодавче визначення	Законодавчий акт
1	2	3
Визначення податку	Непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції).	Ст.1 Декрету Кабінету Міністрів України від 26.12.92 № 18-92 “Про акцизний збір”
Визначення переліку підакцизних товарів	- Алкогольні напої – продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукромістких матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів з вмістом спирту етилового понад 1,2 відсотка об’ємних одиниць, які відносяться до товарних груп Гармонізованої системи опису та кодування товарів під кодами 22 04, 22 05, 22 06, 22 08; - тютюнові вироби – сигарети, цигарки, сигари, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн та інші вироби з тютюну і його замітники, які впливають на фізіологічний стан людини під час вживання.	Ст.1 Закону України від 15.09.95 № 329/95-ВР “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби”
	Транспортні засоби	Закон України від 24.05.96 № 216/96-ВР “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби”
	Інші товари (продукція), у тому числі нафтопродукти	Закон України від 11.07.96 № 313/96-ВР “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)”

Продовж. дод.3

1	2		3
Об'єкт оподаткування, у т.ч.:	Митна вартість товарів (продукції), які імпортуються (ввозяться, пересилаються) на митну територію України, у тому числі в межах бартерних (товарообмінних) операцій або без оплати їх вартості чи з частковою оплатою		Пункт "в" ст.3 Декрету Кабінету Міністрів України від 26.12.92 № 18-92 "Про акцизний збір"
- для транспортних засобів	Робочий об'єм циліндру двигуна		Закон України від 24.05.96 № 216/96-ВР "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби"
- для алкогольних напоїв та тютюнових виробів, зокрема:	- митна вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які ввозяться на територію України, а також митна вартість продукції, яка повертається на митну територію України із зони митного контролю (магазинів безмитної торгівлі), перерахована у валюту України за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату митного оформлення товарів, з урахуванням фактично сплачених сум мита та митних зборів;		Пункт "г" ст.3 Закону України від 15.09.95 № 329/95-ВР "Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби"
- для тютюнових виробів	Одиниця імпортованого товару	Штуки, кілограми	Закон України від 06.02.96 N 30/96-ВР "Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби"
- для алкогольних напоїв та спирту етилового		Літр	Закон України від 07.05.96 № 178/96-ВР "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої"
- для нафтопродуктів		Літр, кілограм	Закон України від 11.07.96 № 313/96-ВР "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)"

Продовж. дод.3

1	2	3
<p>База оподаткування</p> <p>Методика нарахування</p>	<p>- Митна вартість імпортованого товару, збільшена на суму ввізного мита, без урахування акцизного збору (для ювелірних виробів) - Кількісні, якісні одиниці імпортованого товару (продукції) (для всіх інших товарів)</p> $A = (M_v + M) C_a, \quad (И.1)$ <p>де А- сума акцизного збору; Мв – митна вартість товару; М – сума мита; Са – ставка акцизного збору на даний товар;</p> $A = K C_a \quad (И.2)$ <p>де А – сума акцизного збору; К – фізична (якісна) одиниця товару Са – ставка акцизного збору на даний товар</p>	<p>Ст.4 Декрету Кабінету Міністрів України від 26.12.92 № 18-92 “Про акцизний збір” Закон України від 15.09.95 № 329/95-ВР “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби” Закон України від 24.05.96 № 216/96-ВР “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби” Закон України від 11.07.96 № 313/96-ВР “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)”</p>
<p>Види ставок, що застосовуються, у т.ч. для:</p>	<p>Специфічні, адвалорні</p>	
<p>- ювелірних виробів</p>	<p>Адвалорні</p>	
<p>- тютюнових виробів</p>		
<p>- алкогольних напоїв та спирту етилового</p>	<p>Специфічні</p>	
<p>- транспортних засобів</p>		
<p>- нафтопродуктів</p>		

Продовж. дод.3

1	2	3
Одиниця оподаткування, у т.ч.:	Євро, гривня, % від митної вартості	
- для тютюнових виробів	Євро	Закон України від 06.02.96 N 30/96-ВР “Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби”
- для транспортних засобів		Закон України від 24.05.96 № 216/96-ВР “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби”
- для алкогольних напоїв та спирту етилового	Гривня	Закон України від 07.05.96 № 178/96-ВР “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої”
- для всіх інших підакцизних товарів	Євро, гривня, % від митної вартості	Закон України від 11.07.96 № 313/96-ВР “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)”
Порядок Встановлення ставок акцизного збору,	Ставки акцизного збору на підакцизні товари встановлюються Верховною Радою України і є єдиними на всій території України.	Закон України від 25.06.91 № 1251-ХІІ “Про систему оподаткування”

Продовж. дод.3

1	2	3
- алкогольних напоїв та спирту етилового	Ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої підлягають індексації в порядку, визначеному законами України.	Закон України “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої”
Платники податку, у т.ч.:	- будь-які суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують на митну територію України підакцизні товари; - фізичні особи - резиденти або нерезиденти, які ввозять (пересилають) підакцизні речі або предмети на митну територію України у вигляді супроводжувального або несупроводжувального багажу, а також фізичні особи, які одержують такі підакцизні речі, переслані з-за митного кордону України у вигляді поштових чи інших відправлень або несупроводжувального багажу, в обсягах або вартістю, що перевищують норми безмитного провезення (пересилання) для таких фізичних осіб, визначені митним законодавством;	Ст.2 Декрету Кабінету Міністрів України від 26.12.92 № 18-92 “Про акцизний збір”
- платники акцизного збору на імпортовані алкогольні напої та тютюнові вироби	- суб'єкти підприємницької діяльності, громадяни, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, які ввозять алкогольні напої та тютюнові вироби на митну територію України як для власних, так і для виробничих потреб; - фізичні особи, які ввозять на митну територію України алкогольні напої та тютюнові вироби в обсягах, що підлягають обкладенню ввізним (імпортним) митом; - юридичні та фізичні особи, які здійснюють реалізацію алкогольних напоїв та тютюнових виробів на митній території України, включаючи операції щодо ввезення (імпорту) в Україну алкогольних напоїв та тютюнових виробів	Ст.2 Закону України від 15.09.95 № 329/95-ВР “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби”

Продовж. дод.3

1	2	3
<p>Не підлягає оподаткуванню, у т.ч.:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Реалізація підакцизних товарів (продукції) на експорт за іноземну валюту; - оборот з реалізації легкових автомобілів спеціального призначення для інвалідів, оплата вартості яких провадиться органами соціального забезпечення, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога, міліція тощо) за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України. 	<p>Ст.5 Декрету Кабінету Міністрів України від 26.12.92 № 18-92 “Про акцизний збір”</p>
<p>- для алкогольних напоїв та тютюнових виробів</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Митна вартість ввезених і конфіскованих на території України алкогольних напоїв та тютюнових виробів, щодо яких не визначено власника, а також тих, що перейшли до держави за правом спадкоємства; - митна вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що перевозяться через територію України транзитом; - митна вартість імпортованої чи обороти з реалізації (передачі) української сировини, що ввозиться або використовується для виробництва підакцизних товарів; - вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, експортованих за межі митної території України за іноземну валюту, за умови надходження цієї валюти на валютний рахунок підприємства; - митна вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що ввозяться (пересилаються) фізичними особами на територію України в межах норм, визначених законодавством України для безмитного ввезення цих видів товарів; - митна вартість зразків алкогольних напоїв та тютюнових виробів, ввезених на територію України з метою показу чи демонстрації, якщо вони залишаються власністю іноземних юридичних осіб і їх використання на території України не має комерційного характеру. 	<p>Пункт “2” ст.3 Закону України від 15.09.95 № 329/95-ВР “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби”</p>

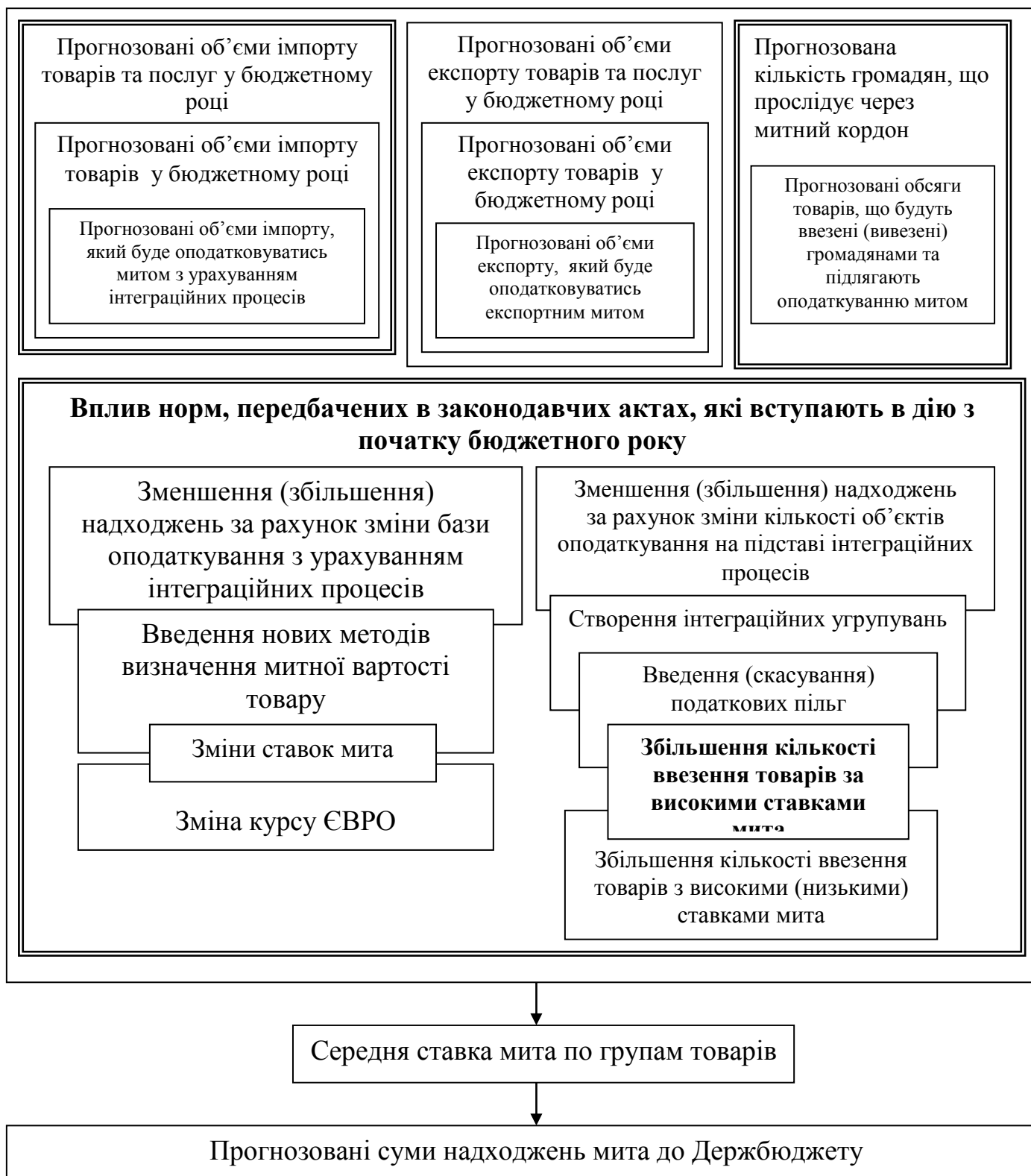
Продовж. дод.3

1	2	3
Контрольні заходи	Наявність марки акцизного збору на пляшці (упаковці) алкогольних напоїв та пачці (упаковці) тютюнових виробів є однією з умов для ввезення на митну територію України і реалізації їх споживачам.	Пункт 2 ст.7 Закону України від 15.09.95 № 329/95-ВР “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби”
Порядок сплати податку	<ul style="list-style-type: none"> - Фізичні особи, які ввозять на митну територію України алкогольні напої та тютюнові вироби в обсягах, що підпадають під визначення товарної партії і підлягають обкладенню ввізним (імпортним) митом, сплачують акцизний збір під час митного оформлення товарів на підставі вантажної митної декларації з пред’явленням товарних чеків, а в разі їх відсутності – виходячи з індикативних цін; - умовою для митного оформлення імпортованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів є наявність на пляшці (упаковці), пачці (упаковці) марок акцизного збору встановленого зразка, а також подання органам митного контролю примірника заявки-розрахунку на одержання марок з відміткою продавця марок про повну сплату сум акцизного збору; - акцизний збір із суми перевищення митної вартості імпортованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів над вартістю, врахованою під час обчислення акцизного збору на момент одержання марок, імпортер визначає і сплачує до Державного бюджету України до або під час митного оформлення імпортованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів. 	Стаття 7 Закону України від 15.09.95 № 329/95-ВР “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби”

Продовж. дод.3

1	2	3
Валюта, яка застосовується при сплаті податку	Валюта України за валютним (обмінним) курсом Національного банку України	Закон України від 06.02.96 N 30/96-ВР “Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби” Закон України від 24.05.96 № 216/96-ВР “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби”
Термін сплати податку	На день митного оформлення	Закон України від 25.06.91 № 1251-ХІІ “Про систему оподаткування”
Спосіб сплати податку	Готівковий, безготівковий, вексельна форма	

Фактори, які повинні бути враховані при розрахунках надходжень мита до Державного бюджету в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності в Україні



Додаток К

Фактори, які повинні бути враховані при розрахунках надходжень акцизного збору до Державного бюджету в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності в Україні



Додаток Л

**Фактори, які повинні бути враховані при розрахунках надходжень
податку на додану вартість до Державного бюджету
в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності**



Список використаних джерел

1. Акты, собранные в библиотеках и архивах Российской экспедиции имперской Академии наук. // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2006. – Вып. 1. – 130 с.
2. Алек Г. Древний молодой тариф / Г. Алек // Таможенный вестник. – 2007. – № 6. – С.12 – 18.
3. Бабин Э.П. Основы внешнеэкономической политики: учеб. пособ. / Э.П. Бабин. – М, 2007. – С. 126.
4. Бен Дж. Введение в налог на добавленную стоимость / Дж. Бен, М.Терра.– Париж.: OECD/OCDE. – 2005.– 199 с.
5. Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : монографія / І. Г. Бережнюк. — Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2009. — 543 с.
6. Біляцкий С. Світовий економічний взаємозв'язок та взаємозалежність: процеси, тенденції / С. Біляцкий // Економіка України. – 2004. – № 9. – С.42 – 46.
7. Бодряга Н. В. Удосконалення системи адміністрування ПДВ / Н. В. Бодряга, Б. І. Кривоборець // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. — 2008. — Вип. 33-2.
8. Бураковський І. Теорія міжнародної торгівлі / І. Бураковський. – К.: Основи, 2001. – 241 с.
9. Василик О.Д. Державні фінанси України: навч. посіб. / О.Д. Василик. – К.: Вища шк., 2003. – 383 с.
10. Василик О.Д. Фінансова стабілізація як фактор економічного зростання / О.Д. Василик, К.В. Павлюк // Фінанси України. – 2008. – №2. – С.88 – 92.
11. Гребельник О.П. Основи зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. / О.П. Гребельник. - Київ, 1996. – 76 с.
12. Гребельник О.П. Митно-тарифна політика за умов трансформації

- економічної системи: моногр. / О.П. Гребельник. - Київ, 2002. – 488 с.
13. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності : підручник / О. П. Гребельник. — К. : Центр навчальної літератури, 2005. — 696 с.
 14. Гребельник О. П. Основи зовнішньоекономічної діяльності : підруч. / О. П. Гребельник. [3-тє вид. перероб. та доп.]. К. : Центр учбової літератури, 2008. - 432 с.
 15. Григорян С.А. Эволюция правовой системы ГАТТ / С.А. Григорян// Внешняя торговля. – 2000. – № 2. – С.29 – 31.
 16. Губский Б. Интернационализация украинской экономики / Б. Губский, Д. Лукьяненко, В. Сиденко // Экономика Украины. – 2000. – № 9. – С. 16–25.
 17. Денисова И. Понятие налога. Принципы и функции налогообложения. Налоговая система России / Финансовое право: учеб. / И. Денисова. – М.: Юрист, 1996. – С.273.
 18. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): моногр. / [В.М. Суторміна, В.М.Федосов, В.Л. Андрущенко]. – К. : Либідь, 2002. – 328 с.
 19. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение / Дернберг Р.Л. – М.: ЮНИТИ: Будапешт: COLPI, 1997. – 375 с.
 20. Добреля Л.П. Історична довідка / Л.П. Добреля, В.В. Пікін. – Харків, 2005. – 26 с.
 21. Дудчак В.І. Митна справа: навч. посіб. / В.І.Дудчак, О.В. Мартинюк. – К.: КНЕУ, 2002. – 310 с.
 22. Дуран М. М. Регіональні механізми регулювання зовнішньоекономічної діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.05 «Розвиток продуктивних сил і регіональна економіка» / М. М. Дуран. - Ужгород, 2009. - 20 с.
 23. Душанич Т. Экономика переходного периода / Т. Душанич, Й. Душанич.

- М.: Институт международного права и экономика, 1996. – 184 с.
24. Економіка України: реалії, перспективи розвитку ринкових відносин. Міжвідомчий науковий збірник / За редакцією А.І.Комарової, С.Б.Белікова, А.С.Гальчинського, О.Ю.Кучеренка, С.Б.Гавриша, Б.В.Губського, І.І.Лукінова, О.А.Устенко, В.О.Лейбензона, С.В.Ківалова, А.А.Чухно, Ю.П.Соловкова, О.О.Крикуна та ін. Київ, 2000. – Том 20. – 725 с.
 25. Ершов А.Д. Основы управления и организации в таможенном деле: учеб. пособ. / А.Д. Ершов. –Санкт-Петербург, О-во “Знание”, 2004. – 362 с.
 26. Загашвили В.С. Международная экономическая взаимозависимость (проблемы методологии). – М., 1990. – 239 с.
 27. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” № 959-ХІІ від 16.04.91 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
 28. Закон України “Про внесення змін до деяких законів України” №2775 від 07.07.2005. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> .
 29. Закон України “Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту” № 330-ХІV від 22.12.98 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
 30. Закон України “Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну” № 332-ХІV від 22.12.98 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
 31. Закон України “Про Митний тариф України” № 2371-ІІІ від 05.04.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
 32. Закон України “Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм” від 07.06.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
 33. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: опорн. консп. лекцій. /

- [під ред. О.П.Гребельника]. – К. Видавничий центр КДТЕУ, 1999. – 286 с.
34. Иголкин А.А. Международное разделение труда: модели, тенденции, прогнозы / Иголкин А.А., Мотылев В.В. – М.: Международные отношения, 1988. – 328 с.
 35. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж.М. Кейнс. – М.: Экономика, 1983. – 518 с.
 36. Климко Г.Р. Проблеми інтеграції України в міжнародний поділ праці / Г.Р. Климко, В.І. Павлюк, В.Я. Красильчук, М.І. Дідківський.–К.: Книговидавничий центр “Посередник” Ltd., 2004. – 174 с.
 37. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови і можливості поєднання / А.І. Крисоватий. – Тернопіль: Карп Юка. - 2000. – 246 с.
 38. Линдерт П. Экономика мирохозяйственных связей / П. Линдерт. – М.: Прогресс, 1992. – 520 с.
 39. Ліпіхіна Т.Д. Методологія прогнозування надходжень митних податків / Ліпіхіна Т.Д.// Збірник наукових праць Академії митної служби, Дніпропетровськ. 1999. - № 3. – С.64 – 71.
 40. Ліпіхіна Т.Д. Методологічні засади планування митних податків в Україні / Ліпіхіна Т.Д. // Митний брокер., № 5 (24).1999. – С. 39 – 44.
 41. Ліпіхіна Т.Д. Формування торговельних режимів у перехідних економіках в умовах глобалізації / Ліпіхіна Т.Д. // матеріали ІХ міжнародної науково – теоретичної конференції . К., 2001. – С. 288 –292.
 42. Мазаракі А. Сучасні тенденції та чинники розвитку зовнішньої торгівлі України /А. Мазаракі, Т. Мельник //Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2011. – № 2. – С. 5-14.
 43. Мартинюк В. П. Митна система та економічна безпека держави: теорія і методологія : монографія / В. П. Мартинюк. — Тернопіль: Астон, 2010. — 256 с.
 44. Маханець Л. Л. Моделювання ризику в зовнішньоекономічній діяльності

- : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.03.02 «Економіко-математичне моделювання» / Л. Л. Маханець. - К., 2002. -20 с.
45. Методы исследования экономических процессов : монография / [Зиновьев Ф. В., Зиновьев И. Ф., Реутов В. Е. и др.] ; под ред. д.э.н., проф. Ф. В. Зиновьева. – Саки : ЧП «Предприятие «Феникс», 2010. – 288 с.
 46. Мировая экономика / [под ред. д.э.н проф. А.С.Булатова]. – М.: Юрист, 1999. – 436 с.
 47. Мировая экономика: учеб. / [под ред.д.э.н., проф. Осьмовой М.Н.]. – М.: Флинта. Московский психолого-социальный институт. – 2000. – 497 с.
 48. Михайлов В. С. Методологічні засади статистики зовнішньоекономічної діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.03.01 «Статистика» / В. С. Михайлов. – Київ, 2005. – 35 с.
 49. Міжнародні економічні відносини: система регулювання міжнародних економічних відносин: [Підруч. для студентів екон. вузів і фак.] / [Філіпенко А.С., Балакін Р.Л., Будкін В.С. та ін.; Відп.ред. А.С.Філіпенко]. – К.: Либідь, 1994. – 256 с.
 50. Михасюк І. Державне регулювання економіки: підруч. / [за ред. д-ра екон.наук, проф., акад. А.Н. вищої школи України І.Р.Михасюка]. – К. – 2000. – 592 с.
 51. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
 52. Момінул Мд. Хок. Регулювання економічного розвитку України з урахуванням зовнішніх факторів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.02.03 «організація управління, планування і регулювання економікою» / Мд. Момінул Хок. – Київ, 2005. – 18 с.
 53. Налоги в развитых странах / [под ред. И.Г.Русаковой]. М.: Финансы и статистика, 2001. – 335 с.
 54. Налоги и налоговое право. учеб. пособ. / [под ред. А.В. Брызгалина]. –

- М., 1997. – 600 с.
55. Науменко В. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні / В. П. Науменко, П. В. Пашко, В. А. Руссков. — К. : Знання, 2004. — 403 с.
 56. Новицкий В.Е. Финансово – кредитная система в странах рыночной экономики / Новицкий В.Е., Бурлакова Л.В. – К., 1992 – 40 с.
 57. Осадчая И.М. Современное кейнсианство / И.М. Осадчая. – М.: Мысль, 1971. 158 с.
 58. Основы внешнеэкономической политики: учеб. пособ. – М.: ОАО “Изд-во “Экономика”, АОЗТ “МИКО “Коммерческий вестник”, 1997. – 126 с.
 59. Основы економічної теорії: політ економічний аспект: підруч. / [під ред. Г.Н. Климко]. –К.: Знання –Прес, 2002. – 615 с.
 60. Основы економічної теорії: політекономічний аспект: підруч. / [під ред. Г.Н.Климко, В.П. Нестеренко, Л.О.Каніщенко та ін.]. – Вища шк., 1994. – 743 с.
 61. Основы таможенного дела: учеб. / [под ред. В.Г.Драганова]. – М.: ОАО “Изд-во “Экономика”, 1998. – 687 с.
 62. Пахомов С. І. Деякі проблемні питання застосування митного законодавства України / С. І. Пахомов // Митна справа. – 2002. – № 3. – С. 47–50.
 63. Платіжний баланс і зовнішній борг України. Національний Банк України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=85057
 64. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-УІ [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
 65. Про Митний тариф України : Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2371-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2371-14>.

66. Про порядок ввезення (пересилання) в Україну, митного оформлення й оподаткування особистих речей, товарів та транспортних засобів, що ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України : Закон України від 13 верес. 2001 р. № 2681-III. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2681-14>
67. Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України : Закон України від 4 листоп. 1999 р. № 1212-XIV. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1212-14>.
68. Про затвердження переліку платних послуг, що можуть надаватися митними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 груд. 2002 р. № 1952 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1952-2002-%EF>.
69. Рынок Металлов. № 9-10. – 1999.– С.41 – 43.
70. Регулювання ринків товарів і послуг на засадах норм і принципів системи ГАТТ/СОТ. – К.: УАЗТ, 2000. – 336 с.
71. Регулювання митної справи: підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / за ред. А. Д. Войцещука. — Хмельницький : Інтрада, 2007. — 312 с.
72. Рисіна В. О. Стратегія розвитку зовнішньоекономічної діяльності регіонів України : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Рисіна Вікторія Олександрівна. – Запоріжжя, 2010. – 162 с.
73. Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли / Б. Селигмен. - М.: Прогресс, 1968. – 600 с.
74. Сиденко В.Р. Внешнеэкономическая деятельность: проблемы системной трансформации при переходе к рынку / В.Р. Сиденко. – К.: Институт мировой экономики и международных отношений НАН Украины. – 1998. – 139 с.
75. Сіденко В.Р. Зовнішньоекономічна діяльність: проблеми системної трансформації при переході до ринку/ В.Р. Сиденко. – К.: [АО “ОКО”],

1998. – 305 с.
76. Сіденко В. Прорив у Європу – яким чином? // Політика і час / В.Р. Сіденко. – 1997. № 11. – С.15-19.
 77. Статистична інформація Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
 78. Тарифні переговори в рамках Світової організації торгівлі: навч. посіб. [за ред. Пятницького В.Т.]. – К.: UEPLAC, УАЗТ, 2001. – 43 с.
 79. Три роки членства у СОТ: тенденції зовнішньої торгівлі України у посткризовий період. – К.: НІСД, 2011. – 72 с.
 80. Федосов В.М. Современный капитализм и налоги / В.М. Федосов. - К.: Вища шк., 1987. – 290 с.
 81. Филатов И.В. Концепции “открытой экономики”. Интернационализация и макроэкономическая политика государства / Филатов И.В. – М.: Наука, 1991. – 368 с.
 82. Філіпова Н. О. Розвиток експортної діяльності високотехнологічних підприємств в умовах загострення конкуренції : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Філіпова Наталя Олександрівна. – Запоріжжя, 2008. – 160 с.
 83. Хапилин С. А. Механизм администрирования таможенных платежей и его роль в формировании доходов федерального бюджета : дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 / С. А. Хипилин ; Ростов. гос. экон. ун-т "РИНХ". — Ростов н/Дону, 2008. — 202 с.
 84. Циганкова Т. М. Міжнародна торгівля : навч. посіб. / Т. М. Циганкова, Л. П. Петрашко, Т. В. Кальченко. – К. : КНЕУ, 2001. – 488 с.
 85. Цьомик Ю. В. Удосконалення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового комплексу : дис. ... канд. екон. наук : 08.07.02 / Цьомик Юлія Василівна. – Сімферополь, 2006. – 156 с.
 86. Шамахов В.А. Таможенное дело России: сб. документов и материалов / В.А. Шамахов. – М.: ИПО «Автор». 1997. Т.1 – 134 с.
 87. Юрій С.І. Бюджетна система України / С.І. Юрій, Й.М. Бескид. - Київ:

НІОС, 2000. – 400 с.

88. Юрій С.І. Державні фінанси як основа соціально-економічного оновлення суспільства / С.І. Юрій, А.І. Крисоватий // Фінанси України. – 1998. – № 11. – С. 28-34.
89. Dixit, Avinash, “Taxation in open Economies”, Handbook of Public Economics, Vol.1, ed. by Alan J. Auerbach and Martin S. Feldstein (Amsterdam: North-Holland, 1985), P. P. 74-313.
90. Gomez – Sabainin, Juan C, “Role of Export Taxes”, у виданні Fiscal Policy in Open Developing Economies, ed. by Vito Tanzi (Washington: International Monetary Fund, 1990), P. P. 42-53.
91. Hicks, John Richard, Value and Capital: An Enquiry into Some Fundamental Principles of Economic Theory (Oxford: Clarendon Press, 2nd ed., 1946), 196 p.
92. Mill, John Stuart. Principles of Political Economy. London: Logmans, Green and Co., 1920. (Originally published in 1848), 510 p.
93. Schumpeter, Jozeph A. History of Economic Analysis. New York: Oxford University Press, 1954, 458 p.
94. Shome Pathasarathi, «The Taxation of High Income Earners, IMF Paper on Policy Analysis and Assessment No. PPAА/93/19 (Washington: International Monetary Fund, December 1993), P.P. 36-95.
95. Thomas, Vinod, and John Nash, Best Practices in Trade Policy Reform (New York: Oxford University Press, 1991), P. P. 68 – 125.
96. The World Trade Report 2008-2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.wto.org>
97. The Global Enabling Trade Report 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gcr.weforum.org/getr2010>